



**ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΘΕΣΣΑΛΙΑΣ**

**ΤΜΗΜΑ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ**

**ΔΙΑΤΜΗΜΑΤΙΚΟ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ**

**ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗ**

***«ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ»***

**ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ**

**<<Ο ΡΟΛΟΣ ΚΑΙ Η ΣΗΜΑΣΙΑ ΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΙΚΩΝ  
ΤΕΚΜΗΡΙΩΝ ΣΤΟΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟ ΚΑΙ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟ  
ΕΛΕΓΧΟ>>**

**Της**

**ΑΝΤΙΓΟΝΗΣ ΧΑΪΝΤΙΝΗ**

**ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ: Τσάμης Αναστάσιος**

**Βόλος, Ιανουάριος 2020**



## ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

### “Ο ΡΟΛΟΣ ΚΑΙ Η ΣΗΜΑΣΙΑ ΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΙΚΩΝ ΤΕΚΜΗΡΙΩΝ ΣΤΟΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟ ΚΑΙ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟ”

---

## ΥΠΕΥΘΥΝΗ ΔΗΛΩΣΗ ΠΕΡΙ ΜΗ ΛΟΓΟΚΛΟΠΗΣ ΤΗΣ ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

Η Αντιγόνη Χαϊντίνη, γνωρίζοντας τις συνέπειες της λογοκλοπής, δηλώνω υπεύθυνα ότι η παρούσα εργασία με τίτλο «*Ο ρόλος και η σημασία των ελεγκτικών τεκμηρίων στον εσωτερικό και εξωτερικό έλεγχο*» αποτελεί προϊόν αυστηρά προσωπικής εργασίας και όλες οι πηγές που έχω χρησιμοποιήσει έχουν δηλωθεί κατάλληλα στις βιβλιογραφικές παραπομπές και αναφορές. Τα σημεία όπου έχω χρησιμοποιήσει ιδέες, κείμενο ή / και πηγές άλλων συγγραφέων, αναφέρονται ευδιάκριτα στο κείμενο με την κατάλληλη παραπομπή και η σχετική αναφορά περιλαμβάνεται στο τμήμα των βιβλιογραφικών αναφορών με πλήρη περιγραφή.

Η ΔΗΛΟΥΣΑ

Αντιγόνη Χαϊντίνη

υπογραφή



## ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Το παρόν ακαδημαϊκό έγγραφο με τίτλο *“Ο ρόλος και η σημασία των ελεγκτικών τεκμηρίων στον εσωτερικό και εξωτερικό έλεγχο”* υλοποιείται στο πλαίσιο του Δια-τμηματικού Μεταπτυχιακού Προγράμματος Σπουδών του Πανεπιστημίου Θεσσαλίας Λογιστική και Ελεγκτική.

Σκοπός της παρούσας διπλωματικής εργασίας αποτελεί η διερεύνηση του ρόλου και της σημασίας των ελεγκτικών τεκμηρίων τόσο στον εσωτερικό όσο και στον εξωτερικό έλεγχο. Ειδικότερα, μελετώνται τα είδη των τεκμηρίων, η αξιοπιστία τους και ο τρόπος συλλογής, η χρήση τους στην έκφραση γνώμης και την έκβαση του ελέγχου από μέρους της ελεγκτικής ομάδας.

Τα ελεγκτικά τεκμήρια αποτελούν για την αξιοπιστία του ελέγχου μείζονος σημασία χαρακτηριστικά. Η συλλογή τους αποτελεί ευθύνη των ελεγκτών που διενεργούν τον έλεγχο, ενώ η ποιότητα αυτών συμβάλει στην έκφραση γνώμης από πλευράς της ελεγκτικής ομάδας.

Τα ευρήματα της έρευνας που έλαβε χώρα καταδεικνύουν τη σημασία και τη σπουδαιότητα των ελεγκτικών τεκμηρίων για την ολοκλήρωση του εξωτερικού ελέγχου, ενώ παράλληλα καταδεικνύουν και την αξιοπιστία του εσωτερικού ελέγχου από πλευράς της οικονομικής οντότητας.

### Λέξεις – Κλειδιά

Έλεγχος, Ελεγκτική, εσωτερικός έλεγχος, εξωτερικός έλεγχος, ελεγκτικά τεκμήρια.



## ABSTRACT

This academic paper entitled "The Role and Importance of Audit Evidence in Internal and External Auditing" is implemented in the framework of the Interdepartmental Postgraduate Studies Program of University of Thessaly in Accounting and Auditing.

The purpose of this thesis is to investigate the role and importance of audit evidence in both internal and external audit. In particular, the types of evidence, their reliability and method of collection, their use in expressing an opinion and the outcome of the audit by the audit team are studied.

Audit evidence are of major importance to the reliability of the audit. Their collection is the responsibility of the auditors who perform the audit, and their quality contributes to the opinion of the audit team.

The findings held demonstrate the importance and significance of the audit evidence on the completion of the external audit, while demonstrating and reliability of internal control in terms of the entity.

### Key-Words

Audit, Audit Service, Internal Audit, External Audit, Audit Documents.



## ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

### “Ο ΡΟΛΟΣ ΚΑΙ Η ΣΗΜΑΣΙΑ ΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΙΚΩΝ ΤΕΚΜΗΡΙΩΝ ΣΤΟΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟ ΚΑΙ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟ”

---

## ΑΦΙΕΡΩΣΕΙΣ

*Αφιερώνεται με εκτίμηση και αγάπη*

*στην οικογένειά μου.*



## ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Για την ολοκλήρωση της διπλωματικής εργασίας μου με τίτλο “Ο ρόλος και η σημασία των ελεγκτικών τεκμηρίων στον εσωτερικό και εξωτερικό έλεγχο” και το πέρας του Προγράμματος Μεταπτυχιακών Σπουδών Ελεγκτικής και Λογιστικής στο τμήμα Οικονομικών Επιστημών του Πανεπιστημίου Θεσσαλίας, νιώθω την ανάγκη να εκφράσω την ευγνωμοσύνη μου στο σύνολο των ανθρώπων που συνέβαλαν στην άρτια διεκπεραίωσή τους.

Αρχικά, θα ήθελα να εκφράσω τις ευχαριστίες μου προς τον επιβλέποντα καθηγητή Κύριο Τσάμη Αναστάσιο για τη βοήθεια που μου παρείχε, τις συμβουλές και τη καθοδήγησή του όποτε κρίθηκε απαραίτητο.

Στη συνέχεια, επιθυμώ να ευχαριστήσω το σύνολο του ακαδημαϊκού προσωπικού, διδασκόντων και μη, για τη συνεισφορά τους στην ολοκλήρωση του μεταπτυχιακού προγράμματος σπουδών, την υπομονή και επιμονή που έδειξαν για να μας μεταφέρουν τις γνώσεις τους και εφόδια για την μελλοντική μας επαγγελματική πορεία. Ιδιαίτερες ευχαριστίες θα ήθελα να εκφράσω στον Κύριο Ιατρίδη Γεώργιο για τον αγώνα που πραγματοποιεί και προσπαθεί να μας προσφέρει πρόσβαση για την πιστοποίηση του ACCA, μια πιστοποίηση που μας καθιστά ανταγωνιστικούς και πλήρως ακαδημαϊκά καταρτισμένους για το επάγγελμα του ορκωτού ελεγκτή, που αποτελεί το όνειρο πολλών νέων συναδέλφων και συμφοιτητών.

Τέλος, επιθυμώ μέσα από τη καρδιά μου να ευχαριστήσω τους γονείς μου, οι οποίοι βρίσκονται δίπλα μου σε κάθε μου βήμα και αγώνα, με στηρίζουν ψυχολογικά για να μπορώ να συνεχίσω να προσπαθώ να εκπληρώσω τους στόχους μου και να πραγματοποιήσω τα όνειρά μου.



## **ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ**

### **ΕΛΛΗΝΟΓΛΩΣΣΕΣ**

**Α.Χ.Ε.**            ΑΝΩΝΥΜΗ ΧΡΗΜΑΤΙΣΤΗΡΙΑΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ

**Δ.Π.Ε.**            ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

**Π.Δ.**            ΠΡΟΕΔΡΙΚΟ ΔΙΑΤΑΓΜΑ



## Πίνακας περιεχομένων

ΥΠΕΥΘΥΝΗ ΔΗΛΩΣΗ ΠΕΡΙ ΜΗ ΛΟΓΟΚΛΟΠΗΣ ΤΗΣ ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ .....	ii
ΠΕΡΙΛΗΨΗ.....	iii
Λέξεις – Κλειδιά .....	iii
ABSTRACT.....	iv
Key- Words .....	iv
ΑΦΙΕΡΩΣΕΙΣ .....	v
ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ .....	vi
ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ .....	vii
Κατάλογος Διαγραμμάτων .....	xi
Κατάλογος Πινάκων .....	xi
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 .....	1
ΕΙΣΑΓΩΓΗ .....	1
1.1    Σύντομη Παρουσίαση του Θέματος.....	1
1.2    Σκοπός της εργασίας .....	2
1.3    Ερευνητικά Ερωτήματα .....	2
1.4    Μεθοδολογία.....	3
1.5    Δομή Διπλωματικής Εργασίας.....	4
1.6    Συνεισφορά στη βιβλιογραφία .....	5
1.7    Δεοντολογικά Ζητήματα.....	6





<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 .....</b>	<b>7</b>
<b>ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΑΝΑΣΚΟΠΗΣΗ.....</b>	<b>7</b>
<b>2.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....</b>	<b>7</b>
<b>2.2 ΕΡΓΑ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΗΝ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΚΑΙ ΤΑ ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ     ΤΕΚΜΗΡΙΑ.....</b>	<b>7</b>
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 .....</b>	<b>10</b>
<b>ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ.....</b>	<b>10</b>
<b>3.1 ΕΝΝΟΙΟΛΟΓΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ.....</b>	<b>10</b>
<b>3.2 Η ΑΝΑΓΚΑΙΟΤΗΤΑ ΤΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ     .....</b>	<b>12</b>
<b>3.3 ΒΑΣΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΤΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ...</b>	<b>13</b>
<b>3.4 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑ ΤΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ     ΕΛΕΓΧΟΥ .....</b>	<b>15</b>
<b>3.5 ΚΩΔΙΚΑΣ ΔΕΟΝΤΟΛΟΓΙΑΣ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ     ΕΛΕΓΧΟΥ .....</b>	<b>18</b>
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 .....</b>	<b>19</b>
<b>ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ .....</b>	<b>19</b>
<b>4.1 ΈΝΝΟΙΑ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ .....</b>	<b>19</b>
<b>4.2 ΣΚΟΠΟΣ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ .....</b>	<b>19</b>
<b>4.3 ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ ΠΟΥ ΥΠΑΓΟΝΤΑΙ ΣΕ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟ .....</b>	<b>21</b>
<b>4.4 ΑΝΑΓΚΑΙΟΤΗΤΑ ΚΑΙ ΣΗΜΑΣΙΑ ΤΟΥ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ...</b>	<b>22</b>
<b>4.5 ΠΡΟΣΩΝΤΑ ΚΑΙ ΑΡΧΕΣ ΤΩΝ ΟΡΚΩΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ .....</b>	<b>24</b>



<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 .....</b>	<b>25</b>
<b>ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΤΕΚΜΗΡΙΑ .....</b>	<b>25</b>
<b>5.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....</b>	<b>25</b>
<b>5.2 ΔΠΕ 500 – Ελεγκτικά Τεκμήρια .....</b>	<b>26</b>
5.2.1 Σκοπός του ελέγχου .....	26
5.2.2 Επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά Τεκμήρια .....	27
5.2.3 Απόκτηση ελεγκτικών τεκμηρίων .....	30
5.2.4 Ελεγκτικές διαδικασίες από μεριάς ελεγκτικής ομάδας.....	31
<b>5.3 ΔΠΕ 501 –Ειδικά Ζητήματα στα Ελεγκτικά Τεκμήρια .....</b>	<b>34</b>
<b>5.4 ΔΠΕ 505 – Εξωτερικές Επιβεβαιώσεις .....</b>	<b>34</b>
<b>5.5 ΔΠΕ 510- Αρχικές αναθέσεις ελέγχου .....</b>	<b>35</b>
<b>5.6 ΔΠΕ 520 – Αναλυτικές Διαδικασίες .....</b>	<b>36</b>
<b>5.7 ΔΠΕ 530 – Δειγματοληψία ελέγχου .....</b>	<b>37</b>
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6 .....</b>	<b>38</b>
<b>ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ.....</b>	<b>38</b>
<b>ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ .....</b>	<b>47</b>
<b>ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ.....</b>	<b>48</b>
Βιβλιογραφία .....	49
<b>ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ .....</b>	<b>52</b>



**Κατάλογος Διαγραμμάτων**

<b>Figure 1: Φύλο .....</b>	<b>38</b>
<b>Figure 2: Έτη Εργασιακής Εμπειρίας .....</b>	<b>39</b>
<b>Figure 3: Θέση Εργασίας .....</b>	<b>40</b>
<b>Figure 4: Σημασία Ελεγκτικών Τεκμηρίων για την ολοκλήρωση του ελέγχου ...</b>	<b>41</b>
<b>Figure 5: Σημασία ελεγκτικών τεκμηρίων για έκφραση γνώμης.....</b>	<b>42</b>
<b>Figure 6: Σημασία ελεγκτικών τεκμηρίων για εσωτερικό έλεγχο.....</b>	<b>43</b>
<b>Figure 7: Ερωτήσεις Κλίμακας .....</b>	<b>45</b>

**Κατάλογος Πινάκων**

<b>Πίνακας 1: Παλινδρόμηση .....</b>	<b>46</b>
--------------------------------------	-----------

# ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

## ΕΙΣΑΓΩΓΗ

### 1.1 Σύντομη Παρουσίαση του Θέματος

Τα τελευταία έτη χαρακτηρίζονται από μια βαριά οικονομική κρίση που έχει πλήξει πολλές επιχειρήσεις, αλλά και οικονομίες. Στη βάση αυτή εξαιτίας των συνθηκών που εδραιώθηκαν κατέστη εφικτή η ανάπτυξη διαφόρων μορφών απάτης στον επιχειρηματικό κόσμο, προκειμένου οι οικονομικές οντότητες να μπορέσουν να καταστούν ανταγωνιστικές, αλλά και να διατηρήσουν την βιωσιμότητά τους. Η νέα αυτή πραγματικότητα επιτάσσει την διενέργεια αυστηρών ελέγχων από πλευράς τόσο των δημοσίων αρχών, όσο όμως και της ιδιωτικής πρωτοβουλίας μέσω των ελέγχων που διενεργούν οι ελεγκτικές εταιρείες.

Εντούτοις, ο έλεγχος που διενεργείται από τις ελεγκτικές εταιρείες συχνά χαρακτηρίζεται ελλιπής, ή ακόμα και μεροληπτικός υπέρ των οντοτήτων που υπόκεινται σε έλεγχο από πλευράς των ορκωτών ελεγκτών που έχουν αναλάβει να διενεργήσουν τον έλεγχο. Στην κατεύθυνση αυτή και προς αξιολόγηση του έργου που έχει πραγματοποιηθεί από μεριάς της ελεγκτικής εταιρείας δύναται να αξιολογηθούν τα ελεγκτικά τεκμήρια που χρησιμοποιήθηκαν ώστε να συνοδεύσουν τον έλεγχο, και τελικώς βάσει αυτών να εξαχθεί η τελική απόφαση για την ορθότητα της σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων από μέρους της ελεγχόμενης εταιρείας, δηλαδή να εκφραστεί η γνώμη που θα χαρακτηρίσει την οικονομική αναφορά της εταιρείας.

Τα ελεγκτικά τεκμήρια δύναται να είναι ποικίλα, προέρχονται τόσο από τις ίδιες τις οικονομικές καταστάσεις, αλλά και από μια σειρά άλλων πηγών, όπως το τμήμα εσωτερικού ελέγχου, οι εργαζόμενοι της επιχείρησης, το διοικητικό συμβούλιο της εταιρείας, το νομικό τμήμα, από πελάτες και προμηθευτές, ακόμα και από παλαιότερη οικονομική αναφορά.



## **1.2 Σκοπός της εργασίας**

Σκοπός της παρούσας διπλωματικής εργασίας αποτελεί η διερεύνηση του ρόλου των ελεγκτικών τεκμηρίων τόσο για τον εσωτερικό όσο και τον εξωτερικό έλεγχο. Για τους σκοπούς της εργασίας μελετάται τόσο το περιεχόμενο και η λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου, όσο και του εξωτερικού ελέγχου. Παράλληλα καταδεικνύεται η σημασία των ελεγκτικών τεκμηρίων, η χρήση και η σπουδαιότητά τους.

## **1.3 Ερευνητικά Ερωτήματα**

Προκειμένου να επιτευχθεί ο σκοπός της παρούσας διπλωματικής εργασίας τίθενται τα ακόλουθα ερευνητικά ερωτήματα, στα οποία ο ερευνητής καλείται να δώσει απάντηση. Τα ερευνητικά ερωτήματα της εργασίας είναι τα ακόλουθα:

- Ποιο το περιεχόμενο, ο σκοπός και η λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου;
- Ποιο το περιεχόμενο, ο σκοπός και η λειτουργία του εξωτερικού ελέγχου;
- Τι αποτελούν τα ελεγκτικά τεκμήρια, ποια η σημασία και η σπουδαιότητά τους;
- Πως συμβάλλουν τα ελεγκτικά τεκμήρια στην έκφραση γνώμης;
- Πως συλλέγονται και επεξεργάζονται τα ελεγκτικά τεκμήρια;
- Πόσο σημαντικά θεωρούν τα ελεγκτικά τεκμήρια οι επαγγελματίες του ελεγκτικού κλάδου;



## 1.4 Μεθοδολογία

Για την πραγμάτωση των σκοπών της παρούσας εργασίας αυτή δομείται σε δύο μέρη, την θεωρητική προσέγγιση και την εμπειρική. Στο πρώτο μέρος της εργασίας που περιλαμβάνει την βιβλιογραφική επισκόπηση και τον εννοιολογικό προσδιορισμό βασικών στοιχείων της ελεγκτικής ο ερευνητής επιχειρεί να παρουσιάσει τις πιο πρόσφατες μελέτες και έρευνες αναφορικά με τη σπουδαιότητα και τη σημαντικότητα των ελεγκτικών τεκμηρίων για τον έλεγχο, τόσο τον εσωτερικό όσο και εξωτερικό.

Επιπρόσθετα, στο πλαίσιο αυτό μελετάται το αντικείμενο του εσωτερικού ελέγχου, ο σκοπός και το περιεχόμενο αυτού, αλλά και η λειτουργία του, αλλά και το αντικείμενο του εξωτερικού ελέγχου, ο ρόλος των εξωτερικών ελεγκτών στην λήψη και συλλογή των ελεγκτικών τεκμηρίων, στην έκφραση γνώμης και τον έλεγχο.

Στο δεύτερο μέρος της εργασίας επιχειρείται μια εμπειρική προσέγγιση της σπουδαιότητας της σημασίας των ελεγκτικών τεκμηρίων για τον έλεγχο, τόσο εσωτερικό όσο και εξωτερικό, η οποία διαμορφώνεται με τη βοήθεια μιας δομημένης συνέντευξης. Ως δομημένη συνέντευξη θεωρείται εκείνη η συνέντευξη όπου ο ερωτώμενος καλείται να απαντήσει σε μια σειρά ερωτήσεων όπου ο αριθμός, η σειρά και το περιεχόμενο καθορίζεται από το έντυπο της συνέντευξης (ερωτηματολόγιο) (Παπαδόπουλος, 2014).

Το δείγμα της έρευνας θα αποτελέσουν 31 επαγγελματίες του ελεγκτικού κλάδου, ελεγκτικής εταιρείας που δραστηριοποιείται στο ελληνικό κράτος. Τα αποτελέσματα της έρευνας θα παρουσιαστούν με τη βοήθεια διαγραμμάτων και πινάκων, ενώ ανάλυση θα λάβει χώρα και με τη βοήθεια του στατιστικού προγράμματος E-VIEWS προκειμένου να προκύψει αν υπάρχει κάποια συσχέτιση μεταξύ των εκλεκτικών τεκμηρίων και της ποιότητας της διενέργειας εξωτερικού ελέγχου.



## 1.5 Δομή Διπλωματικής Εργασίας

Για την πραγμάτωση των ανωτέρω σκοπών και την απάντηση των ερευνητικών ερωτημάτων, η παρούσα διπλωματική εργασία δομείται σε επιμέρους κεφάλαια, κάθε ένα από τα οποία έχει διακριτό αντικείμενο και σκοπιμότητα.

Ειδικότερα, στο πρώτο κεφάλαιο της εργασίας με τίτλο “Εισαγωγή” παρουσιάζονται εν συντομία το θέμα της εργασίας, η σπουδαιότητα μελέτης του θέματος της εργασίας, ο τρόπος ανάπτυξης της έρευνας, τα ερευνητικά ερωτήματα και τα δεοντολογικά ζητήματα που οφείλει να λάβει υπόψιν του ο ερευνητής για την ολοκλήρωση της έρευνάς του, ενώ ταυτόχρονα παρουσιάζεται και η δομή της εργασίας εν συντομία.

Στο δεύτερο κεφάλαιο της εργασίας με τίτλο “Βιβλιογραφική Επισκόπηση” παρουσιάζεται η αρθρογραφία, τόσο ελληνική όσο και ξενόγλωσση, των τελευταίων είκοσι ετών που αναφέρονται στον έλεγχο, την διενέργεια αυτού και τη σημαντικότητα των ελεγκτικών τεκμηρίων για την ολοκλήρωση του.

Στο τρίτο κεφάλαιο με τίτλο “Εσωτερικός Έλεγχος” παρουσιάζεται το αντικείμενο και το περιεχόμενο του εσωτερικού ελέγχου, η σπουδαιότητά του για την ορθή και άρτια διεκπεραίωση του έργου των εξωτερικών ελεγκτών και την ορθή λειτουργία της οικονομικής οντότητας.

Στο τέταρτο κεφάλαιο με τίτλο “Εξωτερικός Έλεγχος” παρουσιάζεται το αντικείμενο και το περιεχόμενο του εξωτερικού ελέγχου, οι αρχές πάνω στις οποίες στηρίζεται το έργο των ελεγκτών, η σπουδαιότητά του για την ορθή και άρτια διεκπεραίωση του έργου των ορκωτών ελεγκτών και την ορθή λειτουργία της οικονομικής οντότητας.

Στο πέμπτο κεφάλαιο με τίτλο “Ελεγκτικά τεκμήρια” παρουσιάζεται η σημασία των ελεγκτικών τεκμηρίων για την διεκπεραίωση του ελεγκτικού έργου, τα είδη και η σημαντικότητα κάθε τεκμηρίου, ο τρόπος συλλογής και άντλησης αυτών από μέρους της ελεγκτικής ομάδας.



Στο έκτο κεφάλαιο της εργασίας με τίτλο “Αποτελέσματα” παρουσιάζεται η έρευνα που έλαβε χώρα με τη βοήθεια της δομημένης συνέντευξης, παρουσιάζονται οι απαντήσεις που δόθηκαν με τη βοήθεια διαγραμμάτων, πινάκων και τα αποτελέσματα της ανάλυσης με τη βοήθεια του στατιστικού προγράμματος E-VIEWS.

Στο επόμενο κεφάλαιο της εργασίας με τίτλο “Συμπεράσματα” παρουσιάζονται τα συμπεράσματα που εξήχθησαν από τη μελέτη που έλαβε χώρα και καταδεικνύεται η σπουδαιότητα των ελεγκτικών τεκμηρίων για τη διενέργεια του εξωτερικού ελέγχου των οικονομικών οντοτήτων.

Στη συνέχεια, έπεται το κεφάλαιο των προτάσεων για μελλοντική μελέτη, στο οποίο γίνεται αναφορά σε αντικείμενα συναφή με το αντικείμενο της παρούσας εργασίας τα οποία θα μπορούσαν να μελετηθούν μελλοντικά από άλλους ερευνητές. Τέλος, έπεται το κεφάλαιο των βιβλιογραφικών αναφορών και το παράρτημα της εργασίας, στο οποίο παρατίθεται το φυλλάδιο που περιέχει το εργαλείο της έρευνας, τη δομημένη συνέντευξη και το ενημερωτικό φυλλάδιο για τη συμμετοχή στην έρευνα.

## **1.6 Συνεισφορά στη βιβλιογραφία**

Με την ολοκλήρωση του έργου οι αναγνώστες αυτού θα είναι σε θέση να γνωρίζουν επακριβώς τη σπουδαιότητα και τη σημασία των ελεγκτικών τεκμηρίων για την διενέργεια και την ποιότητα τόσο του εσωτερικού όσο και του εξωτερικού ελέγχου. Θα είναι σε θέση να γνωρίζουν ποια τεκμήρια είναι τα πιο αντικειμενικά και ποια όχι τόσο, ενώ θα γνωρίζουν πως συμβάλλουν τα ελεγκτικά τεκμήρια στην έκφραση γνώμης από μέρους της ελεγκτικής ομάδας.

Η παρούσα διπλωματική εργασία περιέχει ταυτόχρονα μια περίληψη των πιο πρόσφατων βιβλιογραφικών πηγών αναφορικά με τον εξωτερικό έλεγχο, τη σπουδαιότητα των ελεγκτικών τεκμηρίων και τη διενέργεια του ελέγχου.





## 1.7 Δεοντολογικά Ζητήματα

Στο πλαίσιο της ολοκλήρωσης της διπλωματικής εργασίας, ο ερευνητής οφείλει να προσπαθήσει να είναι αντικειμενικός και αμερόληπτος κατά την παρουσίαση των πληροφοριών που παραθέτονται εντός του κειμένου. Επιπρόσθετα, οφείλει να μην επέμβει και διαφοροποιήσει υπέρ του τα στοιχεία της έρευνας, ώστε να εξαχθεί ένα σύμφωνο με αυτόν συμπέρασμα, όπως επίσης οφείλει να κάνει αναφορά στο σύνολο των βιβλιογραφικών αναφορών που χρησιμοποιήθηκαν για τη σύνταξη του παρόντος έργου.

Τέλος, καθώς η έρευνα της εργασίας υλοποιείται με τη βοήθεια συνέντευξης και στα πλαίσια της Ευρωπαϊκής Οδηγίας GDPR ο ερευνητής οφείλει να διασφαλίσει την προστασία των προσωπικών δεδομένων των συμμετεχόντων στην έρευνα, διατηρώντας την ανωνυμία τους καθ' όλη τη διάρκεια αυτής, ενώ επίσης οφείλει να τους ενημερώσει για τους σκοπούς και τη χρησιμότητα της έρευνας.

Ο ερευνητής οφείλει ακόμα, να διατηρήσει αρχείο με τις απαντήσεις των συνεντεύξεων καθ' όλη τη διάρκεια από την έναρξη της έρευνας, μέχρι την ολοκλήρωσή της και στη συνέχεια οφείλει να διατηρήσει σε ασφαλές σημείο τις απαντήσεις της έρευνας ή να καταστρέψει τα αρχεία. Στο πλαίσιο αυτό οφείλει να μην κάνει χρήση των απαντήσεων της έρευνας για σκοπιμότητα διαφορετική από αυτή που ορίζεται στην έρευνα.



## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

### ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΑΝΑΣΚΟΠΗΣΗ

#### 2.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Στο παρόν κεφάλαιο παρουσιάζονται πρόσφατα έργα που αφορούν την ελεγκτική επιστήμη και ειδικότερα τον εσωτερικό και εξωτερικό έλεγχο. Στις έρευνες γίνεται αναφορά στα ελεγκτικά τεκμήρια και τη σημαντικότητα αυτών.

#### 2.2 ΕΡΓΑ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΗΝ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΚΑΙ ΤΑ ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΤΕΚΜΗΡΙΑ

Η ελεγκτική είναι ένας υπό-κλάδος της λογιστικής επιστήμης που δίνει έμφαση στον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων. Αποτελεί στην σημερινή εποχή έναν από τους σημαντικότερους κλάδους όσον αφορά τη λογιστική επιστήμη. Ασχολείται με την διατύπωση αρχών και κανόνων που αφορούν την ομαλή διεξαγωγή οικονομικών ελέγχων. Το αντικείμενό της αποτελεί ο έλεγχος των διαδικασιών και των μεθόδων που εφαρμόσε η επιχείρηση στη διάρκεια του φορολογικού-λογιστικού έτους. Εκτελείται από πρόσωπα κατάλληλα, του εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου, εκπαιδευμένα και επιμορφωμένα, τα οποία δεν έχουν δεσμούς με την υπό έλεγχο οικονομική οντότητα. Τον προσδιορισμό του αντικειμένου και του περιεχομένου της ελεγκτικής επιστήμης επιχείρησαν να προσεγγίσουν διάφοροι ερευνητές.

Από τους Σιώτη και Ζωίτσα (2009) αναφέρεται ως ελεγκτική επιστήμη η διαδικασία συστηματικού ελέγχου των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Η διαδικασία αυτή υλοποιείται από τους επιστήμονες του κλάδου, δηλαδή τους ελεγκτές.



Ο όρος της ελεγκτικής εκτός των ανωτέρω περιέχει και τον έλεγχο των καταστάσεων αυτών και τον έλεγχο της εναρμόνισης των λειτουργιών της επιχείρησης με τους ισχύοντες νόμους.

Σύμφωνα με τον Baude (1996) η ελεγκτική αποτελεί την συστηματική έρευνα του συνόλου των βιβλίων μιας επιχείρησης και των δικαιολογητικών της που επιτρέπει:

- Την επαλήθευση σχετικά με το αν οι λογαριασμοί εκφράζουν την πραγματική κατάσταση της επιχείρησης σε κάποια συγκεκριμένη χρονική στιγμή.
- Τον έλεγχο σχετικά με την ακρίβεια των λογιστικών εγγραφών, τόσο όσον αφορά την αριθμητική άποψη, όσο την άποψη του λογιστικού περιεχομένου.

Εξαιτίας της σημαντικότητας της ελεγκτικής επιστήμης, ανάλογη έρευνα έλαβε χώρα και όσον αφορά τον προσδιορισμό της επιστήμης του εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου. Σύμφωνα με τους Miller και Bailley (Miller & Bailley, 1989), ως εσωτερικός έλεγχος ορίζεται μια συστηματική αναθεώρηση και η αντικειμενική εξέταση ενός στοιχείου, η οποία συμπεριλαμβάνει την επαλήθευση των συγκεκριμένων πληροφοριών, όπως αυτή καθορίζεται από τον ελεγκτή ή όπως καθιερώνεται από τη γενική πρακτική.

Αντίστοιχα, και όσον αφορά τον εξωτερικό έλεγχο οι Lemon και Tatum (Lemon & Tatum, K. , 2003 ) ορίζουν πως η λειτουργία του εξωτερικού ελέγχου των επιχειρήσεων αποτελεί μια από τις λειτουργίες του Management, η οποία αποσκοπεί στην αντικειμενική έκφραση γνώμης σχετικά με τις οικονομικές εκθέσεις του εκάστοτε πελάτη. Στην κατεύθυνση αυτή σημαντικό ρόλο κατέχουν τα ελεγκτικά τεκμήρια που συλλέγονται από μέρους των εξωτερικών ελεγκτών.

Τέλος, τον ρόλο των ελεγκτικών τεκμηρίων εξετάζει η έρευνα των Mohamed Zakari & Nassr Saleh, (2014), σύμφωνα με την οποία εξετάζεται η σημαντικότητα της πηγής από την οποία συλλέγονται τα ελεγκτικά τεκμήρια. Η έρευνα έλαβε χώρα σε περιοχή της Λιβύης και τα στοιχεία συλλέχθηκαν προς βελτίωση της ποιότητας και της αξιοπιστίας των παρουσιαζόμενων πληροφοριών στις εκθέσεις ελέγχου. Από την έρευνα που πραγματοποιήθηκε με τη βοήθεια ερωτηματολογίου συζητήθηκαν οι αντιλήψεις των εξωτερικών, εσωτερικών, κρατικών και φορολογικών ελεγκτών



## ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

### “Ο ΡΟΛΟΣ ΚΑΙ Η ΣΗΜΑΣΙΑ ΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΙΚΩΝ ΤΕΚΜΗΡΙΩΝ ΣΤΟΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟ ΚΑΙ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟ”

---

σχετικά με την επίδραση της προέλευσης των στοιχείων στην ποιότητα της έκθεσης του ελεγκτή. Για να επιβεβαιώσουν και να υποστηρίξουν τα ευρήματα του ερωτηματολογίου, πραγματοποιήθηκαν ημιδομημένες συνεντεύξεις με τέσσερις ομάδες-στόχους. Τα αποτελέσματα της έρευνας έδειξαν ότι η πηγή των στοιχείων έχει αντίκτυπο στην ποιότητα της έκθεσης του ελεγκτή.



## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

### ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ

#### 3.1 ΕΝΝΟΙΟΛΟΓΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Ως εσωτερικός ορίζεται εκείνος ο έλεγχος ο οποίος οργανώνεται από τον ίδιο τον φορέα και διενεργείται από ειδικά εκπαιδευμένα στελέχη που ανήκουν στο ανθρώπινο δυναμικό της οντότητας, οι οποίοι καλούνται εσωτερικοί ελεγκτές (Σταυρόπουλος, 2005).

Πιο συγκεκριμένα ο όρος αναφέρεται στην υπηρεσία της οικονομικής οντότητας που αποσκοπεί στην αξιολόγηση της επαρκούς λειτουργίας του συστήματος εσωτερικού ελέγχου, δηλαδή στις επιμέρους λειτουργίες της οντότητας και στη βελτίωση των κενών όπου προκύπτουν προβλήματα και αδυναμίες (Τσακλάγκανος, 1999).

Από τα ανωτέρω καθίσταται σαφές πως ο εσωτερικός έλεγχος πρέπει να διακρίνεται για το εύρος και το υψηλό επίπεδο των υπηρεσιών που προσφέρει. Οι εργαζόμενοι στον εσωτερικό έλεγχο της οικονομικής οντότητας λειτουργούν ως σύμβουλοι αυτής και δεν περιορίζονται στον απλό παραδοσιακό έλεγχο, δηλαδή στον έλεγχο της χρηματοοικονομικής αναφοράς και μόνο. Αντίθετα, διακρίνονται για τον σύγχρονο τρόπο σκέψης τους και την αντίληψη που διαθέτουν, όπως και το ευρύ διοικητικό, αλλά και επιχειρηματικό πνεύμα. Αυτό σημαίνει πως διενεργείται από μέρους τους τόσο αξιολόγηση των λειτουργιών όσο και ελεγκτικό έργο, σύμφωνα πάντα με τις ανάγκες και τις επιχειρηματικές δραστηριότητες της οικονομικής οντότητας.



Σύμφωνα με το Ινστιτούτο εσωτερικών ελεγκτών<sup>1</sup> ως εσωτερικός έλεγχος ορίζεται η ανεξάρτητα, αντικειμενική διαβεβαιωτική και συμβουλευτική δραστηριότητα, η οποία έχει σχεδιαστεί καλά και έχει οργανωθεί εξίσου καλά, ενώ χρησιμοποιεί τεχνικές και επιστημονικές προσεγγίσεις, αξιολογεί την επάρκεια λειτουργίας του συστήματος εσωτερικού ελέγχου, προσθέτει αξία και βελτιώνει τις λειτουργίες του οργανισμού με σκοπό την αποτελεσματική αποτίμηση και διαχείριση του επιχειρηματικού κινδύνου, τον περιορισμό ή ακόμα την εξάλειψη αυτού (Colbert, 2002).

Τέλος, ακόμη μια αναφορά στον ορισμό του εσωτερικού ελέγχου που δίνει το Ινστιτούτο των Αμερικανών Ορκωτών Λογιστών είναι ο ακόλουθος: *Ως εσωτερικό έλεγχο αποτελούν <<το σχέδιο οργάνωσης και το σύνολο των συντονισμένων προσπάθειών, των μεθόδων και των μέτρων που υιοθετούνται εντός μιας επιχείρησης, για την διαφύλαξη και προστασία των περιουσιακών της στοιχείων, τον έλεγχο της ακρίβειας και αξιοπιστίας των λογιστικών στοιχείων, την προώθηση της αποτελεσματικότητας της λειτουργίας και την ενθάρρυνση της διατήρησης της προδιαγραφμένης επιχειρηματικής πολιτικής >> (AICPA, 1995).*

Θα λέγαμε πως το σύστημα εσωτερικού ελέγχου αποτελεί εκείνο το σύστημα το οποίο αφορά την κατάλληλη οργάνωση των οικονομικών, λογιστικών και λοιπών δραστηριοτήτων της επιχείρησης, την κατάλληλη κατανομή των καθηκόντων του εργατικού δυναμικού, δηλαδή του προσωπικού της οικονομικής οντότητας, την τήρηση των κανόνων και την πιστή εφαρμογή των νόμων και των διαδικασιών που πρέπει να τηρούνται και να εφαρμόζονται, την προσπάθεια για μεγαλύτερη ακρίβεια στις παρουσιαζόμενες πληροφορίες, στα λογιστικά βιβλία, αρχεία και στοιχεία, την διαφύλαξη των προσωπικών περιουσιακών στοιχείων της οικονομικής οντότητας.

---

<sup>1</sup> Το Ελληνικό Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών ιδρύθηκε το 1985 στην Αθήνα και σήμερα αποτελεί τον μοναδικό διαπιστευμένο επαγγελματικό φορέας στην Ελλάδα, του Διεθνούς Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών των Η.Π.Α. καθώς και συνδεδεμένο μέλος αυτού.

Πληροφορίες για το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών Ελλάδας βρίσκουμε στη σελίδα:  
<https://www.hiia.gr>



### 3.2 Η ΑΝΑΓΚΑΙΟΤΗΤΑ ΤΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Τη σημερινή εποχή χαρακτηρίζει η συνεχής ανάπτυξη και τεχνολογική εξέλιξη, που συντελεί στον ανταγωνισμό των επιχειρήσεων και ως εκ τούτου στην εκδήλωση ποικίλων μορφών απάτης προς αντιμετώπιση του συνεχώς αυξανόμενου ανταγωνισμού και προς ανάκτηση της ηγετικής θέσης από μέρους των επιχειρήσεων. Στο πλαίσιο αυτό καθίσταται απαραίτητη η ύπαρξη ενός συστήματος ελέγχου προκειμένου να διαφυλάσσεται η ακεραιότητα και η αντικειμενικότητα κατά τη λειτουργία των επιχειρήσεων. Στην κατεύθυνση αυτή αποστολή του συστήματος εσωτερικού ελέγχου αποτελεί η συμβολή στην διοίκηση, την αξιολόγηση και την αντιμετώπιση του συνόλου των πιθανών κινδύνων που περιβάλλουν τις επιχειρήσεις.

Ταυτόχρονα, σκοπός πρέπει να αποτελεί η εταιρική διακυβέρνηση και η αποτίμηση του συνόλου των επιχειρηματικών κινδύνων που επιδρούν στη λειτουργία της οικονομικής οντότητας (Ψαθάς, 2001).

Καθώς λοιπόν είναι αδύνατη η εξάλειψη της απάτης μέσω των διαφόρων μορφών της και ο ανθρώπινος νους είναι επιρρεπής σε εκδήλωση τέτοιων συμπεριφορών, ο εσωτερικός έλεγχος καλείται να αντιμετωπίσει το φαινόμενο αυτό με την δράση του, εντός των οικονομικών οντοτήτων. Η αναγκαιότητα λοιπόν εσωτερικού ελέγχου στις μέρες μας καθίσταται σαφής.

Στην αναγκαιότητα του εσωτερικού ελέγχου στο σύγχρονο επιχειρηματικό περιβάλλον καταδεικνύει με γλαφυρό τρόπο και η έρευνα των Ζαφειράκου και Ταχυνάκη σύμφωνα με την οποία καθίσταται σαφές πως το σύνολο των επιχειρήσεων θεωρεί πως η ύπαρξη της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου αποτελεί μείζονος σημασίας για τη δραστηριότητα, την βιωσιμότητα και τη συνέχιση τη δραστηριότητας μιας οικονομικής οντότητας που δραστηριοποιείται στο σύγχρονο επιχειρηματικό περιβάλλον (Ζαφειράκου & Ταχυνάκης, Π. , 2007).



### 3.3 ΒΑΣΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΤΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Προκειμένου να λειτουργεί ορθά και προς το συμφέρον της οικονομικής οντότητας, το σύστημα εσωτερικού ελέγχου οφείλει να υιοθετεί και να λειτουργεί σύμφωνα με ορισμένες αρχές, οι οποίες καλούνται αρχές του συστήματος εσωτερικού ελέγχου. Η εφαρμογή των αρχών αυτών διαφυλάσσει την ορθότητα των οικονομικών καταστάσεων, δηλαδή την ακρίβεια στην παρουσίασή των πληροφοριών που αναφέρονται εντός αυτών.

Την τήρηση των αρχών αυτών που πρέπει να υιοθετούνται από το σύστημα εσωτερικού ελέγχου οφείλει η ελεγκτική ομάδα να ελέγχει και να εξετάζει τον τρόπο με τον οποίο γίνεται εφαρμογή αυτών. Κατά τον έλεγχο λοιπόν των οικονομικών καταστάσεων οι βασικές αρχές, η τήρηση των οποίων πρέπει να εξετάζεται είναι οι ακόλουθες (Γρηγοράκος, 1989):

- Ο σαφής διαχωρισμός των τριών βασικών λειτουργιών της επιχείρησης, δηλαδή των ακόλουθων λειτουργιών της :

  1. Συναλλακτικής δραστηριότητας, που αφορά τη διαχείριση των συναλλαγών που πραγματοποιεί η επιχείρηση.
  2. Διαχειριστικής δραστηριότητας, που αφορά τη διαχείριση και τη φύλαξη του συνόλου των περιουσιακών στοιχείων της οικονομικής οντότητας.
  3. Της λογιστικής διαχείρισης, η λειτουργία της οποίας αφορά τη λογιστική απεικόνιση και τη λογιστική παρακολούθηση του συνόλου των συναλλακτικών πράξεων, όπως και των περιουσιακών στοιχείων της οντότητας.

Το σύνολο των ανωτέρω λειτουργιών στις οποίες βασίζει μια οικονομική οντότητα τη λειτουργία της πρέπει να είναι σαφώς διακριτό και ανεξάρτητο το περιεχόμενο κα το αντικείμενο της μιας από την άλλη.





## ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

### “Ο ΡΟΛΟΣ ΚΑΙ Η ΣΗΜΑΣΙΑ ΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΙΚΩΝ ΤΕΚΜΗΡΙΩΝ ΣΤΟΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟ ΚΑΙ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟ”

---

Ταυτόχρονα, θα πρέπει η λειτουργία των ανωτέρω δραστηριοτήτων να μην ασκείται από συγγενικά με την οικονομική οντότητα πρόσωπα, ούτε όμως από πρόσωπα που μεταξύ τους συνδέονται με δεσμούς αίματος.

- Πρέπει να ελέγχεται από την ελεγκτική ομάδα που διενεργεί τον έλεγχο αν έχει πραγματοποιηθεί η ορθή κατανομή αρμοδιοτήτων και καθηκόντων – ευθυνών μεταξύ του προσωπικού της οικονομικής οντότητας, αλλά και ο ορθός διαχωρισμός των λειτουργικών διαδικασιών.
- Πρέπει να ελέγχεται αν η κατανομή των αρμοδιοτήτων του προσωπικού έχει σχεδιαστεί σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από τις αρχές και αν είναι τέτοιος που τηρείται πάντα η βασικότερη όλων των αρχών, δηλαδή η αρχή που αφορά << Ο ταμίας δεν πρέπει να είναι και ο λογιστής της οικονομικής οντότητας και το αντίστροφο >>.
- Να ελέγχεται αν έχει εκδοθεί άμεσα και έπειτα από κάθε πράξη το απαραίτητο αποδεικτικό παραστατικό, είτε αφορά είσπραξη είτε αφορά πληρωμή.
- Αν τα στοιχεία φέρουν την σχετική προ-αρίθμηση και αν έχουν επικυρωθεί από τα αρμόδια και εξουσιοδοτημένα πρόσωπα της οικονομικής οντότητας.
- Αν έχει πραγματοποιηθεί ορθά η λογιστικοποίηση των ανωτέρω στοιχείων.
- Αν έχει καθιερωθεί ένα σύνολο μέτρων σχετικά με τη φυσική προστασία των λογιστικών βιβλίων και των στοιχείων της οικονομικής οντότητας. Τα μέτρα αυτά θα πρέπει να είναι σε θέση να αποκλείσουν την οποιασδήποτε πρόσβαση των μη αρμόδιων υπαλλήλων της επιχείρησης.
- Αν πραγματοποιείται η ανά τακτά χρονικά διαστήματα επαλήθευση των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης καθώς και των σχετικών συμφωνιών των λοιπών λογαριασμών (π.χ. τράπεζες, πελάτες) από αρμόδιο υπάλληλο, ανεξάρτητο από εκείνον, που έχει την ευθύνη της ορθής λογιστικής παρακολούθησης και συμφωνίας των λογαριασμών.



- Αν έχουν ληφθεί μέτρα από μέρους της οικονομικής οντότητας προς την προστασία φυσική ή μη, των περιουσιακών στοιχείων, αλλά και η χρήση ή ακόμα και η διάθεση αυτών αν είναι επιθυμητό έπειτα από την υιοθέτηση της προκαθορισμένης διαδικασίας που ορίζει ο νόμος.

### **3.4 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑ ΤΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ**

Καθίσταται σαφές από τα ανωτέρω πως το σύστημα εσωτερικού ελέγχου περιγράφεται από μια αρκετά περίπλοκη και δύσκολη διαδικασία, η οποία όμως πρέπει να υιοθετείται ώστε να εξασφαλίζεται η βιωσιμότητα και η κερδοφορία της οικονομικής οντότητας. Στην κατεύθυνση αυτή, υπάρχουν ορισμένα σημεία τα οποία μπορούν να μελετηθούν και να ορίσουν την αποτελεσματικότητα άσκησης του εσωτερικού ελέγχου από μέρους της οικονομικής οντότητας.

Την εκτίμηση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου πραγματοποιεί ο εξωτερικός ελεγκτής, και τη βασίζει σε πληροφορίες και στοιχεία που αντλεί από τους αρμόδιους για την άσκηση του εσωτερικού ελέγχου. Τα στοιχεία αυτά ελέγχονται δειγματοληπτικά από μέρους του ορκωτού ελεγκτή βάσει ορισμένων κριτηρίων που εκείνος ορίζει για τη διενέργεια του ελέγχου του.

Τόσο το σύνολο των επαληθεύσεων όσο και οι επιτόπιες παρατηρήσεις λαμβάνουν χώρα, σύμφωνα με την κρίση του ελεγκτή, είτε πριν από την πραγματοποίηση της διεξαγωγής του αναλυτικού ελέγχου, είτε κατά τη διάρκεια αυτού. Σε εκείνες τις περιπτώσεις που αφορούν τη διενέργεια των τακτικών ελέγχων, οι επαληθεύσεις του εσωτερικού ελέγχου οφείλουν να πραγματοποιούνται σε συνδυασμό με τις σχετικές διαδικασίες του αναλυτικού ελέγχου. Από το σύνολο των επαληθεύσεων αυτών, αλλά και των παρατηρήσεων, ο ελεγκτής συλλέγει τα απαραίτητα ελεγκτικά τεκμήρια, ώστε να διαμορφώσει γνώμη σχετικά με το σύστημα εσωτερικού ελέγχου που τηρείται από μέρους της οικονομικής οντότητας. Αυτή η



επαλήθευση σχετικά με το σύστημα εσωτερικού ελέγχου πραγματοποιείται πάντα βάσει δειγματοληψίας.

Το δείγμα που θεωρείται επαρκές για τον ανωτέρω έλεγχο είναι εκείνο που είναι σε θέση να παρέχει στον ελεγκτή σε άμεσο χρόνο, το σύνολο εκείνων των ελεγκτικών τεκμηρίων, στη βάση των οποίων ο ελεγκτής θα εκφράσει γνώμη σχετικά με την αντικειμενικότητα και τη διαφάνεια των οικονομικών καταστάσεων.

Τόσο η επιλογή των σημείων που αφορούν τον εσωτερικό έλεγχο, προς επαλήθευση, όσο και ο προσδιορισμός της έκτασης μιας επαρκούς επαληθεύσεως κάθε σημείου του συστήματος αυτού, εναπόκειται στην επαγγελματική κρίση και εμπειρία του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή. Σε κάθε περίπτωση όμως, κατά την επιλογή αυτή από μέρους των ορκωτών ελεγκτών λαμβάνονται υπόψιν τα ακόλουθα (Johnson & Jaenicke H.R., 1980):

**1. Η χρησιμότητα της πράξης επαλήθευσης.**

Σε ορισμένους λογαριασμούς και κονδύλια των οικονομικών καταστάσεων είναι δύσκολη η διενέργεια ελέγχου. Στην περίπτωση αυτή επιβάλλεται η επαλήθευση του ισχύοντος συστήματος εσωτερικού ελέγχου στους λογαριασμούς αυτούς.

Σε αντίθετη περίπτωση όταν οι λογαριασμοί δύναται να υπαχθούν σε πλήρη έλεγχο και με σχετική ευχέρεια και σε εύλογο χρονικό διάστημα, δεν υπάρχει ουσιαστικός λόγος επαληθεύσεως του υφιστάμενου τμήματος εσωτερικού ελέγχου στους λογαριασμούς αυτούς.

**2. Η σπουδαιότητα της επαλήθευσης .**

Σε ορισμένους λογαριασμούς υφίσταται αυξημένος κίνδυνος να εμφανιστεί κάποια ουσιαστική δυσκολία, όπως για παράδειγμα έλεγχος αποθεμάτων καυσίμων, ή λιπαντικών. Στην περίπτωση αυτή επιβάλλεται η επαλήθευση του υφιστάμενου συστήματος εσωτερικού ελέγχου στους λογαριασμούς αυτούς.

**3. Η ικανότητα του προσωπικού.**



Το πόσο καταρτισμένο και εκπαιδευμένο είναι το εργατικό δυναμικό του συστήματος εσωτερικού ελέγχου συμβάλλει αντίστοιχα και στην αποτελεσματικότητα αυτού. Η ικανότητα και η ακεραιότητα αυτού, καθώς και η προσήλωση του στις οδηγίες της Διοικήσεως αποτελούν σημαντικούς παράγοντες επιτυχίας του συστήματος εσωτερικού ελέγχου.

#### 4. Λειτουργία υπηρεσίας εσωτερικού ελέγχου.

Στην περίπτωση εκείνη που στην ελεγχόμενη επιχείρηση υπάρχει ειδική υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου, τότε αφήνεται στην κρίση του αρμόδιου Ελεγκτή ο βαθμός στον οποίο θα βασιστεί η εργασία του στην εργασία της επιχείρησης που έλαβε χώρα και θα περιορίσει την έκταση του δικού του ελέγχου (Chambers, 1983).

Αξίζει να αναφερθεί βέβαια, πως ακόμα και αν τα τεκμήρια που συλλέγει ο ελεγκτής από το τμήμα εσωτερικού ελέγχου θεωρούνται πλήρως επαρκή και αξιόπιστα, σε καμία περίπτωση η λειτουργία της επιχείρησης αυτής δεν μπορεί να αποτελέσει επαρκεί αιτία απαλλαγής των ελεγκτών από την εφαρμογή των προτύπων ελέγχων και των ευθυνών τους, που απορρέουν από τις διατάξεις της ισχύουσας νομοθεσίας.

Άλλα σημεία αναφοράς είναι τα ακόλουθα:

#### 5. Κενά και Αδυναμίες της λογιστικής οργάνωσης και του εσωτερικού ελέγχου.

Καθήκον των ελεγκτών και της ελεγκτικής ομάδας αποτελεί η ενημέρωση της Διοίκησης αναφορικά με τυχόν διαπιστωμένες αδυναμίες ή κενά του συστήματος εσωτερικού ελέγχου. Στη συνέχεια γίνεται εισήγηση για τη διόρθωση αυτών.

#### 6. Εσωτερική οργάνωση και εξωτερικός έλεγχος.

Στην περίπτωση εκείνη που ο ελεγκτής κρίνει ότι υπάρχει επαρκής οργάνωση των λογιστικών βιβλίων στοιχείων και λοιπών πληροφοριών, αλλά και οργάνωση στο σύνολο των δραστηριοτήτων της ελεγχόμενης οντότητας, σημαίνει πως το γεγονός αυτό αποτελεί ένα θετικό στοιχείο και για τον έλεγχο που οφείλει να διενεργήσει στη



συνέχεια η ελεγκτική ομάδα. Με άλλα λόγια, αποτελεί θετική ένδειξη ότι τα ελεγχόμενα βιβλία και στοιχεία είναι αξιόπιστα και ορθά.

Βάσει αυτού στη συνέχεια, η ελεγκτική ομάδα και ο υπεύθυνος ελεγκτής, αφού αξιολόγησε το σύστημα εσωτερικού ελέγχου και τη λογιστική οργάνωση της υπό έλεγχο οικονομικής οντότητας θα αποφασίσει για την έκταση και το είδος του ελέγχου που θα διενεργήσει στην ελεγχόμενη οικονομική οντότητα (Carmichael & Willingham J, 1989).

### **3.5 ΚΩΔΙΚΑΣ ΔΕΟΝΤΟΛΟΓΙΑΣ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ**

Για την ορθή άσκηση των καθηκόντων από μέρους των υπαλλήλων και του εργατικού δυναμικού του εσωτερικού ελέγχου, υφίσταται ένας δεοντολογικός κώδικας στην κατεύθυνση αυτή. Στόχος του κώδικα αποτελεί η προαγωγή της ηθικής κουλτούρας όσον αφορά το επάγγελμα του Εσωτερικού ελέγχου. Οι αρχές που αναμένεται να εφαρμόζουν κατά την εκτέλεση των καθηκόντων τους οι εσωτερικοί ελεγκτές είναι οι ακόλουθες (Παπαστάθης, 2003):

Ακεραιότητα.

Η ακεραιότητα των Εσωτερικών Ελεγκτών εδραιώνει την εμπιστοσύνη και παρέχει έτσι τη βάση εμπιστοσύνης της κρίσης τους.

- Αντικειμενικότητα.

- Εμπιστευτικότητα.

- Επάρκεια. Οι Εσωτερικοί Ελεγκτές κάνουν χρήση των γνώσεων τους των δεξιοτήτων τους και των εμπειρικών τους κατά την άσκηση των καθηκόντων τους και παροχή των υπηρεσιών του Εσωτερικού Ελέγχου.



## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

### ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ

#### 4.1 ΈΝΝΟΙΑ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Ως εξωτερικός ορίζεται ο έλεγχος που διενεργείται από τους εξωτερικούς ελεγκτές μιας οικονομικής οντότητας. Ο ελεγκτής που διενεργεί τον έλεγχο οφείλει να διαθέτει όλα τα απαραίτητα προσόντα και τις γνώσεις ώστε να είναι σε θέση να συλλέξει το σύνολο εκείνων των αποδεικτικών στοιχείων, τα οποία θα τον βοηθήσουν να εκφράσει τη γνώμη του αναφορικά με την διαφάνεια ή μη των οικονομικών καταστάσεων που δημοσίευσε η οικονομική οντότητα που υπόκειται σε έλεγχο.

Ουσιαστικά λοιπόν θα λέγαμε πως οι μέτοχοι και ιδιοκτήτες της οικονομικής οντότητας αναμένουν κάποιο τρίτο πρόσωπο εκτός της οικονομικής οντότητας να τους παρέχει βεβαιώσεις πως τα στοιχεία και οι πληροφορίες που αναγράφονται στην δημοσιευμένη οικονομική αναφορά, δηλαδή στις οικονομικές καταστάσεις, είναι ακριβείς και σύμφωνα με τα οριζόμενα στα πρότυπα (Bostick&Luehting, 2007).

#### 4.2 ΣΚΟΠΟΣ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Ως σκοπός του εξωτερικού ελέγχου που διενεργείται από την ελεγκτική ομάδα των ορκωτών ελεγκτών θεωρείται σύμφωνα με το Σώμα Ορκωτών Λογιστών η έκφραση γνώμης αναφορικά με το αν οι οικονομικές καταστάσεις που δημοσίευσε η οικονομική οντότητα εμφανίζουν ή όχι μια ακριβοδίκαιη εικόνα της περιουσιακής κατάστασης της επιχείρησης κατά την ημερομηνία της σύνταξης του ισολογισμού της οντότητας, όπως και των αποτελεσμάτων του συνόλου των εργασιών της στην χρήση που έληξε κατά την ίδια ημερομηνία, μέσα στο πλαίσιο της νομοθεσίας και των



ιδιαίτερων συνθηκών στην οποία λειτουργεί και δρα η οικονομική οντότητα (ΣΟΛ, 1989).

Σύμφωνα με το Διεθνές Ελεγκτικό Πρότυπο 200.2, σκοπός του ελέγχου αποτελεί η από το μέρος του ελεγκτή έκφραση γνώμης σχετικά με το αν οι οικονομικές καταστάσεις έχουν καταρτιστεί από κάθε ουσιώδη άποψη σύμφωνα με το εφαρμοστέο κανονιστικό πλαίσιο.

Βασικός σκοπός λοιπόν του εξωτερικού ελέγχου αποτελεί ο έλεγχος σχετικά με το αν οι οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων (ισολογισμός, σημειώσεις, κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης, ο πίνακας διάθεσης κλπ) απεικονίζουν την πραγματικότητα. Ο εξωτερικός έλεγχος λοιπόν προβαίνει σε αξιολόγηση αναφορικά με το κατά πόσο είναι έγκυρες και αξιόπιστες οι αναφερόμενες δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις πληροφοριών.

Προκειμένου να επιτευχθούν οι στόχοι της ελεγκτικής ομάδας που διενεργεί τον έλεγχο, πρέπει να συγκεντρώσει με την εργασία της επαρκή αποδεικτικά στοιχεία, τέτοια που να του επιτρέψουν να τεκμηριώσει τα κάτωθι (Παπάς, 1999):

- ✓ Το γεγονός πως υπάρχουν τα στοιχεία που αναγράφονται στην κατάσταση του ισολογισμού και βρίσκονται στην περιουσία της οντότητας. Επιβεβαιώνουν αν έχουν όντως δημιουργηθεί οι σχετικές απαιτήσεις και οι υποχρεώσεις που αναγράφονται στα βιβλία της επιχείρησης.
- ✓ Την πληρότητα των λογιστικών γεγονότων που έχουν καταχωρηθεί. Αν έχουν καταγραφεί στα λογιστικά βιβλία όλα τα λογιστικά γεγονότα τα οποία αφορούν την επιχείρηση και μόνο και αν έχουν λογιστικοποιηθεί.
- ✓ Αν οι καταχωρήσεις έχουν αριθμητική ακρίβεια, όπως και αν έχουν αριθμητική ακρίβεια οι μετρήσεις και οι αποτιμήσεις. Επιβεβαιώνεται το γεγονός ύπαρξης ή μη αριθμητικών λαθών στα βιβλία της οντότητας και αν έχει γίνει παράληψη ουσιαστικών στοιχείων κατά την απογραφή.
- ✓ Επιβεβαιώνεται η ταξινόμηση των στοιχείων, δηλαδή αν η ταξινόμηση των λογιστικών γεγονότων της χρήσης έγινε ορθώς στα λογιστικά βιβλία αυτής.





## ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

### “Ο ΡΟΛΟΣ ΚΑΙ Η ΣΗΜΑΣΙΑ ΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΙΚΩΝ ΤΕΚΜΗΡΙΩΝ ΣΤΟΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟ ΚΑΙ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟ”

---

- ✓ Αν υφίσταται η αυτοτέλεια των χρήσεων ή αν έχει παραβιαστεί η αρχή αυτή. Δηλαδή, επιβεβαιώνεται αν έχουν καταγραφεί στα βιβλία της οντότητας μόνο τα γεγονότα που αφορούν τη χρήση αυτή.
- ✓ Επιβεβαιώνεται αν έχει γίνει προσαρμογή των λογαριασμών, δηλαδή αν έχουν προσαρμοστεί ορθώς τα υπόλοιπα των λογαριασμών του ισολογισμού στα αποτελέσματα της απογραφής.
- ✓ Αν υπάρχουν ενδεχόμενα δικαιώματα και υποχρεώσεις, δηλαδή δεσμεύσεις της εταιρείας προς τρίτους ή απαιτήσεις της εταιρείας έναντι τρίτων υπό αίρεση. Αν όντως υπάρχουν επιβεβαιώνεται η απεικόνιση των στοιχείων αυτών στον ισολογισμό της επιχείρησης.
- ✓ Επιβεβαιώνεται αν οι πράξεις που διενήργησε η οικονομική οντότητα είναι όλες νόμιμες, δηλαδή αν έγιναν όλες οι συναλλαγές και οι βασικές λογιστικές εργασίες από μέρους της οικονομικής οντότητας βάσει των οριζόμενων στις διατάξεις των σχετικών νόμων.

#### 4.3 ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ ΠΟΥ ΥΠΑΓΟΝΤΑΙ ΣΕ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟ

Δεν είναι όλες οι οικονομικές οντότητες υπόχρεες εξωτερικού ελέγχου, παρά μόνο εκείνες οι οποίες πληρούν ορισμένα κριτήρια για να υπαχθούν σε αυτόν. Στην υποχρεωτική χρήση ελεγκτικής ομάδας προς διενέργεια ελέγχου υπάγονται οι ακόλουθες οντότητες:

- Τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, οι ασφαλιστικές εταιρείες και οι εταιρείες επενδύσεων χαρτοφυλακίου, όπως και οι εταιρείες διαχείρισης αμοιβαίων κεφαλαίων και οι εταιρείες χρηματοδοτικών μισθώσεων σύμφωνα με το άρθρο 3 παρ.1 του Π.Δ. 226/92.
- Το σύνολο των ανωνύμων εταιρειών των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο, όπως και εκείνες στις οποίες το





μετοχικό κεφάλαιο έχει αναληφθεί με δημόσια εγγραφή στο σύνολό του ή εν μέρει.

- Οι εταιρείες παροχής επενδυτικών υπηρεσιών σύμφωνα με τον νόμο 2396/1996.
- Οι χρηματιστηριακές Α.Χ.Ε.
- Οι ανώνυμες ποδοσφαιρικές και καλαθοσφαιρικές εταιρείες σύμφωνα με τον νόμο 2725/1999.
- Οι εταιρείες υδρεύσεως και αποχετεύσεως σύμφωνα με το άρθρο 18 του νόμου 1069/1980.
- Οι ανώνυμες εταιρείες που είναι υπόχρεες σύνταξης ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, όπως και το σύνολο των συνδεδεμένων με αυτές επιχειρήσεων.

#### **4.4 ΑΝΑΓΚΑΙΟΤΗΤΑ ΚΑΙ ΣΗΜΑΣΙΑ ΤΟΥ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ**

Όπως κατέστη σαφές από τα ανωτέρω η διαδικασία του εξωτερικού ελέγχου είναι πολύ σημαντική προκειμένου οι οικονομικές καταστάσεις να είναι αξιόπιστες ώστε οι μελλοντικοί και δυνητικοί επενδυτές να μπορούν να λάβουν επαρκή γνώση αναφορικά με τις δυνατότητες της οικονομικής οντότητας. Για να διασφαλιστεί λοιπόν η αξιοπιστία της οικονομικής βιωσιμότητας και των οικονομικών καταστάσεων μια οικονομικής οντότητας, θα πρέπει να γίνει εξωτερική επαλήθευση από τους επαγγελματίες που είναι αρμόδιοι ελέγχου (Karagiorgos, Eleftheriadis, & Christodoulou, 2009).

Η κρίση των τελευταίων ετών, από το 2007 και έπειτα επισήμανε κάποια λάθη της αγοράς και κάποιες αδυναμίες της που δεν ήταν εφικτό να καταστούν εμφανή πριν



εκδηλωθούν τα σημάδια της κρίσης. Οι εταιρείες ακολουθούσαν και υιοθετούσαν ορισμένα μοντέλα διακυβέρνησης που δεν οδηγούσαν σε βιωσιμότητα και συνέχιση δραστηριότητας. Ως εκ τούτου προκειμένου να μπορέσουν να παραμείνουν ανταγωνιστικές οι επιχειρήσεις κατέφευγαν σε λύσεις απάτης ώστε να μπορέσουν να αποκομίσουν όφελος. Πιο συγκεκριμένα, κάποια τέτοια φαινόμενα ήταν η πίεση που ασκούσαν οι μάνατζερς και οι μέτοχοι για την παράθεση πληροφοριών σχετικά με τα κέρδη που δεν ήταν η αληθινή εικόνα της οικονομικής οντότητας. Με τον τρόπο αυτό δεν υπήρχε διαφάνεια στις οικονομικές καταστάσεις και έτσι μειωνόταν η αξιοπιστία και η διαφάνεια αυτών.

Στην κατεύθυνση αυτή καθίσταται σημαντική η ύπαρξη ενός συστήματος ελέγχου, μέσω του οποίου θα είναι εφικτός ο έλεγχος των δραστηριοτήτων των οικονομικών οντοτήτων και μέσω του οποίου θα αποτρέπονται τέτοιες ενέργειες και δράσεις που θα περιέχουν απάτη. Τον ρόλο αυτό έχει λάβει ο εξωτερικός έλεγχος των επιχειρήσεων.

Ο εξωτερικός έλεγχος λοιπόν θα πρέπει να ενισχύει την εμπιστοσύνη όσων χρησιμοποιούν τις οικονομικές καταστάσεις και να εκφράζει μια αντικειμενική άποψη αναφορικά με τον τρόπο σύμφωνα με τον οποίο έχουν συνταχθεί βάσει του ισχύοντος πλαισίου αναφοράς, καθώς και το αν οι καταστάσεις αυτές παρέχουν μια αληθινή και δίκαιη εικόνα της επιχείρησης με ακρίβεια και αξιοπιστία, πάντα σύμφωνα με το πλαίσιο αναφορά που ισχύει (Alabede, 2012).

Τέλος, ο εξωτερικός έλεγχος συμβάλει και στην αντιμετώπιση των προβλημάτων που δημιουργούνται μεταξύ εντολέα- εντολοδόχου ή εντολέα – αντιπροσώπου, γεγονός το οποίο προκύπτει από το ότι οι ιδιοκτήτες της εταιρίας ενδιαφέρονται να μεγιστοποιήσουν την αξία των μετόχων τους, όμως οι μάνατζερ αυτών επιθυμούν να αναπτύξουν πόρους για την εταιρεία (H., C., & M, 2006).



## 4.5 ΠΡΟΣΟΝΤΑ ΚΑΙ ΑΡΧΕΣ ΤΩΝ ΟΡΚΩΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ

Προκειμένου κάποιος επαγγελματίας του κλάδου της ελεγκτικής επιστήμης να είναι σε θέση να ασκήσει με επάρκεια τα καθήκοντα και τις αρμοδιότητες του οφείλει να διαθέτει ορισμένα προσόντα και να υιοθετεί κατά την άσκηση των καθηκόντων του ορισμένες αρχές. Οι θεμελιώδεις αρχές λοιπόν του ελεγκτικού επαγγέλματος όπως προσδιορίζονται στα ελεγκτικά Πρότυπα της IFAC είναι οι ακόλουθες (Παπάς, 1999):

α). Οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές οφείλουν να είναι άτομα που να διαθέτουν αυξημένα επαγγελματικά προσόντα. Τα αυξημένα επαγγελματικά προσόντα ορίζονται από την 8η Οδηγία 84/253 της Ευρωπαϊκής Ένωσης, σύμφωνα με την οποία προσαρμόστηκε πλήρως η Ελληνική νομοθεσία, με την έγκριση της Ευρωπαϊκής Ένωσης και την αποδοχή του Συμβουλίου της Επικράτειας.

β). Οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές πρέπει να απολαμβάνουν πλήρους προσωπικής και λειτουργικής ανεξαρτησίας (Οδηγία 84/253, Π.Δ. 226/1992).

γ). Οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές οφείλουν να ασκούν τα καθήκοντά τους με διαφάνεια και υπευθυνότητα, ώστε να εξασφαλίζεται η εγκυρότητα και αξιοπιστία των πορισμάτων του ελέγχου [Οδηγία 84/253, Π.Δ. 226/1992].

δ). Το ελεγκτικό έργο των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών ασκείται σύμφωνα με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα και την νομοθεσία που είναι σε ισχύ, είτε πρόκειται για την εσωτερική είτε την Κοινοτική νομοθεσία (Π.Δ. 226/1992).



## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

### ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΤΕΚΜΗΡΙΑ

#### 5.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Στο παρόν κεφάλαιο πρόκειται να μελετηθούν τα ελεγκτικά τεκμήρια, ο σκοπός και η χρήση τους στον έλεγχο των οικονομικών οντοτήτων, ο τρόπος συλλογής και η αξιοπιστία αυτών. Η παρουσίαση και μελέτη της εν λόγω ενότητας θα βασιστεί στη μελέτη των Διεθνών Προτύπου Ελέγχου και πιο συγκεκριμένα στα ΔΠΕ 500 , ΔΠΕ 501, 505, 510, 520 και 530 Αναλυτικότερα οι τίτλοι των Προτύπων<sup>2</sup>:

#### Ελεγκτικά Τεκμήρια (Λουμιώτης):

---

ΔΠΕ 500 – Ελεγκτικά Τεκμήρια

ΔΠΕ 501 - Ελεγκτικά Τεκμήρια – Ειδικά ζητήματα για επιλεγμένα κονδύλια

ΔΠΕ 505 – Εξωτερικές Επιβεβαιώσεις

ΔΠΕ 510- Αρχικές αναθέσεις ελέγχου

ΔΠΕ 520 – Αναλυτικές Διαδικασίες

ΔΠΕ 530 – Δειγματοληψία ελέγχου

---

<sup>2</sup> Οι πληροφορίες για τα πρότυπα αντλήθηκαν από τη σελίδα :  
<http://www.elte.org.gr/images/files/pdf/Elegktika-Protipa/Diethni-Protypa-Elegxou.pdf> της Επιτροπής  
Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχου



## 5.2 ΔΠΕ 500 – Ελεγκτικά Τεκμήρια

Στο Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου 500 γίνεται λόγος για το τι αποτελεί ένα ελεγκτικό τεκμήριο για τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων μιας οικονομικής οντότητας. Επιπλέον γίνεται αναφορά στην ευθύνη που φέρει η ελεγκτική ομάδα για τον σχεδιασμό και την εκτέλεση των κατάλληλων ελεγκτικών διαδικασιών προκειμένου να καταστεί εφικτή η συλλογή επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων, τέτοιων ώστε να συμβάλλουν στην έκφραση γνώμης από μέρους της ελεγκτικής ομάδας (ΦΕΚ, σ. 43849).

### 5.2.1 Σκοπός του ελέγχου

Ως σκοπός του ελέγχου σύμφωνα με το ΔΠΕ 500 ορίζεται η από μέρους του ελεγκτή ευθύνη σχεδιασμού και εκτέλεσης ελεγκτικών διαδικασιών με τέτοιο τρόπο ώστε αυτές όταν ολοκληρωθούν να καθιστούν ικανή την ελεγκτική ομάδα να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια, τέτοια ώστε να βασίσει τη γνώμη της και να εξάγει εύλογα και αξιόπιστα συμπεράσματα επι της εγκυρότητας και ορθότητας των οικονομικών καταστάσεων (Νεγκάκης & Ταχυνάκης, 2013).

Ουσιαστικά, αποτελεί ευθύνη του ελεγκτή να εξασφαλίσει την απόκτηση κατάλληλων και επαρκών ελεγκτικών τεκμηρίων, τέτοιων ώστε να είναι σε θέση να αντλήσει λογικά συμπεράσματα, επι των οποίων θα βασίσει τη γνώμη του (ΔΠΕ 500, παρ.4).

Τα στοιχεία αυτά που θα προσκομίσει ο οργανισμός που υπόκειται σε έλεγχο θα χρησιμοποιηθούν από τον ελεγκτή και την ομάδα του ως βάση για την εφαρμογή των ελεγκτικών διαδικασιών. Εξαιτίας αυτού λοιπόν, ο ελεγκτής και η ομάδα του οφείλουν να επιζητούν κατάλληλη ελεγκτική μαρτυρία, τέτοια ώστε να στηρίξουν την



ακρίβεια και την πληρότητα των στοιχείων που συλλέχθηκαν (Αληφαντής, Ελεγκτική, 2019).

### 5.2.2 Επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά Τεκμήρια

Προκειμένου να βασίσει τη γνώμη του ο ελεγκτής όπως αναφέραμε ανωτέρω οφείλει να συλλέξει εκείνα τα τεκμήρια που θα θεωρεί κατάλληλα και επαρκή, αξιόπιστα και έγκυρα προς υποστήριξη της άποψης που εκφράζεται. Τα ελεγκτικά τεκμήρια έχουν υποχρεωτικό και αναγκαίο χαρακτήρα για τον έλεγχο και την ομάδα που τον διενεργεί. Τα τεκμήρια θεωρούνται σωρευτικού χαρακτήρα και αντλούνται από τις ελεγκτικές διαδικασίες που διεκπεραιώνει η ομάδα ελέγχου.

Επιπλέον, δύναται να περιλαμβάνουν και άλλες πληροφορίες οι οποίες αντλούνται από άλλες πηγές, όπως για παράδειγμα έλεγχοι προηγούμενων διαχειριστικών χρήσεων ή από τις διαδικασίες δικλίδων ποιότητας της ελεγκτικής εταιρείας για την αποδοχή και τη συνέχιση του ελέγχου.

Τέλος, ο μεγαλύτερος όγκος αρχείων και στοιχείων, αποδεικτικών τεκμηρίων δηλαδή στα οποία θα βασιστεί ο έλεγχος και η έκφραση γνώμης προέρχονται από την ίδια την οικονομική οντότητα που ελέγχεται, δηλαδή από τα λογιστικά αρχεία της οικονομικής μονάδας.

Γενικά οι ελεγκτικές διαδικασίες τις οποίες αναλαμβάνει και διεκπεραιώνει η ελεγκτική ομάδα προκειμένου να αντλήσει τα απαραίτητα ελεγκτικά τεκμήρια συνίστανται στην επιθεώρηση, παρατήρηση, επιβεβαίωση, επαναυπολογισμό, επανεκτέλεση και τις αναλυτικές διαδικασίες. Ειδικότερα, για να εξασφαλίσει τα κατάλληλα και επαρκή ελεγκτικά τεκμήρια ο ορκωτός ελεγκτής οφείλει να διενεργήσει τις ακόλουθες διαδικασίες (Νεγκάκης & Ταχυνάκης, 2013):

1. Να επιθεωρήσει τα αρχεία, δηλαδή να εξετάσει τα έγγραφα και να κάνει καταμέτρηση των υλικών περιουσιακών στοιχείων.



## ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

### “Ο ΡΟΛΟΣ ΚΑΙ Η ΣΗΜΑΣΙΑ ΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΙΚΩΝ ΤΕΚΜΗΡΙΩΝ ΣΤΟΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟ ΚΑΙ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟ”

---

2. Να παρακολουθήσει την εξελικτική πορεία ή τη διαδικασία η οποία εκτελείται από άλλους, όπως για παράδειγμα την απογραφή των αποθεμάτων.
3. Να προβεί σε επιβεβαίωση, να αναζητήσει πληροφορίες από τρίτους.

Όπως καθίσταται σαφές τα ελεγκτικά τεκμήρια προκειμένου να μπορούν αξιόπιστα να χρησιμοποιηθούν στον έλεγχο και την έκφραση γνώμης οφείλουν να είναι επαρκή και κατάλληλα. Οι δύο αυτές έννοιες είναι αλληλένδετες και συνυπάρχουν προς την εξαγωγή ενός αξιόπιστου αποτελέσματος.

Πιο συγκεκριμένα,

#### **Επάρκεια :**

Αποτελεί το μέτρο της ποσότητας των ελεγκτικών τεκμηρίων. Η ποσότητα ελεγκτικών τεκμηρίων που απαιτείται εξαρτάται σε μεγάλο βαθμό από την εκτίμηση της ελεγκτικής ομάδας σχετικά με τους κινδύνους σφάλματος. Ειδικότερα, όσο υψηλότεροι είναι οι εκτιμώμενοι κίνδυνοι, τόσο περισσότερα είναι τα απαιτούμενα ελεγκτικά τεκμήρια προς όφελος του ελέγχου. Επιπρόσθετα, η επάρκεια των τεκμηρίων εξαρτάται σε μεγάλο βαθμό από την ποιότητα των ελεγκτικών τεκμηρίων και ειδικότερα, όσο πιο ποιοτικά είναι τα ελεγκτικά τεκμήρια τόσο λιγότερα απαιτούνται για την έκφραση γνώμης.

#### **Καταλληλότητα :**

Η καταλληλότητα των ελεγκτικών τεκμηρίων αποτελεί ένα μέτρο ποιότητας αυτών. Φανερώνει τη σχετικότητα των ελεγκτικών τεκμηρίων και την αξιοπιστία τους προς την παροχή υποστήριξης σχετικά με τα συμπεράσματα στα οποία θα βασιστεί η γνώμη της ελεγκτικής ομάδας. Το ποσό αξιόπιστα είναι τα ελεγκτικά τεκμήρια εξαρτάται τόσο από την πηγή όσο και από τη φύση τους και τις ιδιαίτερες περιστάσεις



υπό τις οποίες αποκτώνται (Λουμιώτης & Τζίφας, Βασικές οδηγίες εφαρμογής Διεθνών Προτύπων Ελέγχου, 2018).

Προκειμένου να εκτιμήσει τους κινδύνους ύπαρξης ουσιωδών ανακρίβειών και για να σχεδιάσει και να εκτελέσει περαιτέρω ελεγκτικές διαδικασίες, ο ελεγκτής οφείλει να χρησιμοποιεί σε επαρκή λεπτομέρεια τις προβαλλόμενες, από τη διοίκηση της ελεγχόμενης επιχείρησης, θέσεις.

Οι θέσεις που ελέγχονται από τον ελεγκτή και προέρχονται από την οικονομική οντότητα που υπόκειται σε έλεγχο είναι οι ακόλουθες (Αληφαντής, 2019):

***α) Θέσεις αναφορικά με την κατηγορία των συναλλαγών και των γεγονότων της υπό έλεγχο περιόδου***

Ο ελεγκτής οφείλει να ερευνήσει αν το σύνολο των συναλλαγών και τα γεγονότα της περιόδου που ελέγχεται πληρούν τις λογιστικές αρχές της αυτοτέλειας των χρήσεων, της πληρότητας και της ακρίβειας ώστε να καταχωρηθούν στα λογιστικά βιβλία της περιόδου αυτής, δηλαδή :

**-Πραγμάτωση.** Οι συναλλαγές και τα γεγονότα που έχουν καταχωρηθεί έχουν πραγματοποιηθεί και αφορούν τον ελεγχόμενο οργανισμό.

**-Πληρότητα.** Το σύνολο των συναλλαγών και των γεγονότων που έπρεπε να καταχωρηθούν έχουν καταχωρηθεί.

**-Ακρίβεια.** Τα ποσά και τα άλλα στοιχεία που αφορούν τις καταχωρηθείσες συναλλαγές και γεγονότα έχουν καταχωρηθεί κατά τον ενδεδειγμένο τρόπο.

**-Διαχωρισμός των χρήσεων.** Οι συναλλαγές και τα γεγονότα έχουν καταχωρηθεί στις σωστές λογιστικές χρήσεις .

**- Ταξινόμηση.** Οι συναλλαγές και τα γεγονότα έχουν καταχωρηθεί στους σωστούς λογαριασμούς.

***β) Θέσεις αναφορικά με τα υπόλοιπα των λογαριασμών κατά το τέλος της χρήσεως.***





Ο ελεγκτής ερευνά εάν τα υπόλοιπα των λογαριασμών της υπό έλεγχο περιόδου πληρούν τις βασικές προϋποθέσεις που απαιτούνται ώστε να καταχωρηθούν στις οικονομικές καταστάσεις της περιόδου αυτής, δηλαδή :

-**Υπαρξη.** Τα περιουσιακά στοιχεία , οι υποχρεώσεις και τα κεφαλαιακά συμφέροντα, όπως απεικονίζονται στις οικονομικές καταστάσεις της οντότητας υπάρχουν στην πραγματικότητα.

-**Δικαιώματα και υποχρεώσεις.** Η οικονομική μονάδα έχει στην κατοχή της ή ελέγχει τα ιδιοκτησιακά δικαιώματα επί των περιουσιακών της στοιχείων και οι υποχρεώσεις είναι πράγματι δικές της υποχρεώσεις.

-**Πληρότητα.** Όλα τα περιουσιακά στοιχεία, οι υποχρεώσεις και τα κεφαλαιακά συμφέροντα που θα έπρεπε να έχουν καταχωρηθεί έχουν καταχωρηθεί.

-**Αποτίμηση και επιμερισμός.** Τα περιουσιακά στοιχεία, οι υποχρεώσεις και τα κεφαλαιακά συμφέροντα απεικονίζονται στις οικονομικές καταστάσεις με τα πρέποντα ποσά και οι οποιεσδήποτε προκύπτουσες αποτιμητικές ή επιμεριστικές διαφοροποιήσεις έχουν καταχωρηθεί δεόντως.

*γ) Θέσεις αναφορικά με την παράθεση στοιχείων και πληροφοριών.*

Ο ελεγκτής ερευνά εάν τα παρατιθέμενα στοιχεία και πληροφορίες στις οικονομικές καταστάσεις πληρούν τις ανωτέρω παρατιθέμενες αρχές και προϋποθέσεις.

### 5.2.3 Απόκτηση ελεγκτικών τεκμηρίων

Προκειμένου ο ελεγκτής και η ομάδα του να αποκτήσει τα τεκμήρια που χρειάζεται ακολουθεί μια διαδικασία που αποτελεί έναν συνδυασμό από δικλίδες ασφαλείας και επαληθευτικές δοκιμασίες. Αξίζει να σημειωθεί πως σε ορισμένες περιπτώσεις η ελεγκτική μαρτυρία που συνοδεύει τον έλεγχο αποκτάται αποκλειστικά



και μόνο από τη διενέργεια επαληθευτικών δοκιμασιών από μέρους της ελεγκτικής ομάδας.

Ειδικότερα, ως επαληθευτικές δοκιμασίες θεωρούνται εκείνες οι ενέργειες που λαμβάνουν χώρα και εκτελούνται προκειμένου να αποκτηθεί η κατάλληλη ελεγκτική μαρτυρία, προκειμένου να εντοπιστεί το σύνολο των ουσιωδών ανακρίβειών που υφίστανται στην χρηματοοικονομική αναφορά. Οι ελεγκτικές επαληθεύσεις δύναται να είναι δύο ειδών (Αληφαντής, Ελεγκτική, 2019):

α) Επαληθεύσεις των συναλλαγών και των υπολοίπων.

β) Αναλυτικές κριτικές διερευνήσεις, κατά τις οποίες οφείλεται από την μεριά του ελεγκτή να διαφοροποιηθεί η γνώμη του ή να αρνηθεί την έκφραση γνώμης εφόσον δεν είναι σε θέση να εξασφαλίσει κατάλληλη και επαρκή ελεγκτική μαρτυρία.

#### 5.2.4 Ελεγκτικές διαδικασίες από μεριάς ελεγκτικής ομάδας

Σύμφωνα με το ΔΠΕ 500, παρ. 6 οι ελεγκτικές διαδικασίες που χρησιμοποιεί ελεγκτής και η ελεγκτική του ομάδα είναι διαφόρων ειδών και κατατάσσονται ως ακολούθως:

##### ***-Εξέταση στοιχείων ή εγγράφων.***

Η ελεγκτική αυτή διαδικασία συνίσταται στην εξέταση εκείνων των αρχείων και των εγγράφων που είναι σε θέση να παράσχουν στοιχεία και είναι σε θέση να παράσχει ελεγκτικά τεκμήρια διαφορετικού βαθμού αξιοπιστίας ανάλογα με τη φύση τους, την πηγή τους και την αποτελεσματικότητα των εσωτερικών ελέγχων κατά την επεξεργασία τους. Τα ανωτέρω αποδεικτικά στοιχεία που συλλέγονται από την ελεγκτική ομάδα κατατάσσονται στις εξής τρεις κατηγορίες «τεκμηριωμένων αποδεικτικών στοιχείων ελέγχου»:



## ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

### “Ο ΡΟΛΟΣ ΚΑΙ Η ΣΗΜΑΣΙΑ ΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΙΚΩΝ ΤΕΚΜΗΡΙΩΝ ΣΤΟΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟ ΚΑΙ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟ”

---

α) Στοιχεία ελέγχου που δημιουργήθηκαν και η τήρηση αυτών πραγματοποιείται από τρίτους.

β) Στοιχεία ελέγχου που δημιουργήθηκαν από τρίτους και τηρούνται από την ελεγχόμενη οικονομική μονάδα.

γ) Στοιχεία ελέγχου που δημιουργήθηκαν και τηρούνται από την ελεγχόμενη οικονομική μονάδα.

#### ***-Εξέταση των ενσώματων περιουσιακών στοιχείων.***

Η εν λόγω διαδικασία αποτελεί μια οπτική κυρίως διαδικασία, η οποία είναι σε θέση να παράσχει στον ελεγκτή και την ελεγκτική του ομάδα αξιόπιστα ελεγκτικά τεκμήρια αναφορικά με την ύπαρξή τους. Σε αντίθεση όμως, δεν είναι σε θέση να παράσχει κατ' ανάγκη αξιόπιστη ελεγκτική μαρτυρία για την ιδιοκτησία τους ή για την αξία τους.

#### ***-Παρατήρηση.***

Η εν λόγω ελεγκτική διαδικασία αφορά την παρακολούθηση από τον ελεγκτή :

α) Των εργασιών οι οποίες εκτελούνται από το προσωπικό της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας για την επαλήθευση των υπολοίπων των λογαριασμών π.χ. ο ελεγκτής παρατηρεί την απογραφή των αποθεμάτων τέλους χρήσεως από το προσωπικό της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας.

β) Εργασιών που δεν αφήνουν ελεγκτικά ίχνη π.χ. δοκιμαστικά τέστ από βιομηχανία για τον προσδιορισμό των τεχνικών προδιαγραφών παραγωγής των προϊόντων της καθώς και την προκύπτουσα φύρα παραγωγής.

#### ***-Επερώτηση.***

Η ελεγκτική αυτή διαδικασία αφορά την αναζήτηση ποικίλων πληροφοριών:

Α) Από πρόσωπα τα οποία ασκούν τη διοίκηση της ελεγχόμενης επιχείρησης όπως και από άτομα που είναι υπεύθυνα για τη διαχείριση της περιουσίας της οικονομικής οντότητας, όπως για π.χ. έγγραφο ή προφορικό ερώτημα προς τον πρόεδρο



του διοικητικού συμβουλίου σχετικά με την περαίωση των ιδιοκατασκευαζόμενων παγίων.

β) Από τρίτα πρόσωπα που βρίσκονται εκτός της ελεγχόμενης επιχείρησης και συνεργάζονται με αυτήν π.χ. έγγραφο ερώτημα στο νομικό σύμβουλο για την παροχή πληροφοριών για τις εκκρεμείς δίκες.

***-Επιβεβαίωση.***

Η εν λόγω ελεγκτική διαδικασία αποτελείται από απαντήσεις επί υποβληθέντος ερώτησης αναφορικά με την επαλήθευση κάποιας πληροφορίας, για την οποία κάνουν αναφορά τα λογιστικά βιβλία της οντότητας π.χ. επιβεβαίωση υπολοίπου πελάτη με λήψη επιβεβαιωτικής επιστολής η οποία συντάχθηκε από την ελεγχόμενη επιχείρηση και ταχυδρομήθηκε από τον ελεγκτή.

***-Επανυπολογισμός.***

Η ελεγκτική αυτή διαδικασία σχετίζεται με τον έλεγχο της αριθμητικής ακρίβειας πρωτογενών δικαιολογητικών εγγραφών και λογιστικών εγγραφών ή σε εκτέλεση ανεξαρτήτων υπολογισμών π.χ. επανυπολογισμός της προβλέψεως για επισφαλείς πελάτες που σχηματίζουν σε ποσοστό επι του κύκλου εργασιών

***-Επανεκτέλεση***

***-Αναλυτική διερεύνηση.***

Η ελεγκτική αυτή διαδικασία συνίσταται σε ανάλυση σημαντικών δεικτών και τάσεων π.χ. κριτική διερεύνηση του ποσοστού μικτού κέρδους στην περίπτωση που υπάρχει μεταβολή σε σχέση με το ποσοστό μικτού κέρδους της προηγούμενης χρήσεως.



### 5.3 ΔΠΕ 501 –Ειδικά Ζητήματα στα Ελεγκτικά Τεκμήρια

Το εν λόγω Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου κάνει αναφορά στα ειδικά θέματα που αφορούν την απόκτηση επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων από μέρους της ελεγκτικής ομάδας. Τα θέματα σχετίζονται με τα αποθέματα, τις δικαστικές διενέξεις, τις αγωγές για αποζημιώσεις που σχετίζονται με την οικονομική μονάδα, αλλά και άλλες πληροφορίες στον τομέα που σχετίζεται με τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων.

Για την σκοπιμότητα του Προτύπου σκοπός του ελεγκτή αποτελεί η συλλογή επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων σχετικά με τις κάτωθι ομάδες (Λουμιώτης & Τζίφας, Βασικές οδηγίες εφαρμογής Διεθνών Προτύπων Ελέγχου, 2018):

1. Την ύπαρξη των αποθεμάτων και την κατάσταση στην οποία βρίσκονται.
2. Την εξέλιξη των δικαστικών διενέξεων και τις αξιώσεις στις οποίες εμπλέκονται οι οικονομικές οντότητες.
3. Την παρουσίαση αλλά και τη γνωστοποίηση των σχετικών πληροφοριών κατά τομέα, βάσει του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς.

### 5.4 ΔΠΕ 505 – Εξωτερικές Επιβεβαιώσεις

Το εν λόγω πρότυπο κάνει αναφορά στη χρήση των διαδικασιών εξωτερικής επιβεβαίωσης από μέρους του ελεγκτή που διενεργεί τον έλεγχο προς απόκτηση επαρκών και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων.

Το πρότυπο κάνει αναφορά στην αξιοπιστία των ελεγκτικών τεκμηρίων και τη σημαντικότητα αυτή για την διενέργεια του ελέγχου. Αναφέρει ρητά πως τόσο η πηγή άντλησης, όσο και η φύση των ελεγκτικών τεκμηρίων είναι μείζονος σημασίας για τη



διενέργεια του ελέγχου και εξαρτάται σε μεγάλο βαθμό από αυτές. Το ΔΠΕ αυτό ορίζει πως (Λουμιώτης & Τζίφας, Βασικές οδηγίες εφαρμογής Διεθνών Προτύπων Ελέγχου, 2018):

1. Τα ελεγκτικά τεκμήρια είναι πιο αξιόπιστα στην περίπτωση εκείνη που αποκτώνται από ανεξάρτητες πηγές που βρίσκονται εκτός της οικονομικής μονάδας.
2. Τα ελεγκτικά τεκμήρια είναι πιο αξιόπιστα όταν συλλέγονται απευθείας από τον ελεγκτή είτε η συλλογή τους ήταν άμεση είτε ήταν συμπερασματική.
3. Τα ελεγκτικά τεκμήρια είναι πολύ πιο αξιόπιστα στην περίπτωση εκείνη που υπάρχουν σε έγγραφη μορφή, είτε αυτή είναι έντυπη είτε ηλεκτρονική.

Στο πλαίσιο του εν λόγω προτύπου σκοπός του ελεγκτή αποτελεί κατά την χρήση διαδικασιών εξωτερικής επιβεβαίωσης, ο σχεδιασμός και η εκτέλεση των διαδικασιών αυτών για την απόκτηση επαρκών αλλά και κατάλληλων ελεγκτικών τεκμηρίων.

## **5.5 ΔΠΕ 510- Αρχικές αναθέσεις ελέγχου**

Το εν λόγω πρότυπο κάνει αναφορά στις ευθύνες της ελεγκτικής ομάδας όσον αφορά τα υπόλοιπα κατά την έναρξη στην περίπτωση αρχικής ανάθεσης ελέγχου. Το πρότυπο αναφέρεται και σε ορισμένες γνωστοποιήσεις και θέματα που σχετίζονται με αυτές κατά την έναρξη της χρήσης, αλλά και σε ορισμένα ενδεχόμενα γεγονότα και δεσμεύσεις.

Στο πλαίσιο του εν λόγω Προτύπου σκοπός του ελεγκτή αποτελεί κατά τη διενέργεια μιας αρχικής ανάθεσης ελέγχου η απόκτηση κατάλληλων και επαρκών ελεγκτικών τεκμηρίων αναφορικά με το αν (Λουμιώτης & Τζίφας, Βασικές οδηγίες εφαρμογής Διεθνών Προτύπων Ελέγχου, 2018):



1. Τα υπόλοιπα ενάρξεως περιέχουν σφάλματα που μπορούν να επιδράσουν ουσιωδώς στις οικονομικές καταστάσεις της χρήσης που τρέχει.
2. Οι κατάλληλες λογιστικές πολιτικές, οι οποίες είναι εμφανείς στα υπόλοιπα έναρξης, αν έχουν εφαρμοστεί με συνέπεια στις οικονομικές καταστάσεις της τρέχουσας χρήσης ή οι μεταβολές αυτών λογιστικοποιούνται κατάλληλα, αν παρουσιάζονται με επάρκεια και αν γνωστοποιούνται βάσει του εφαρμοστέου πλαισίου χρηματοοικονομικής αναφοράς.

## **5.6 ΔΠΕ 520 – Αναλυτικές Διαδικασίες**

Το εν λόγω Πρότυπο αναφέρεται στη χρήση των ελεγκτικών αναλυτικών διαδικασιών από μέρους του ελεγκτή που διενεργεί τον έλεγχο. Οι διαδικασίες αυτές θα πρέπει να χρησιμοποιούνται ως ουσιαστικές διαδικασίες. Το Πρότυπο ακόμα κάνει λόγο για την ευθύνη του ελεγκτή να εκτελέσει επαρκώς τις αναλυτικές διαδικασίες όταν πλησιάζει το τέλος του ελέγχου. Βάσει των διαδικασιών αυτών ο ελεγκτής θα είναι σε θέση να διαμορφώσει ορισμένα γενικά συμπεράσματα αναφορικά με τις οικονομικές καταστάσεις.

Στο πλαίσιο του Προτύπου αυτού σκοπός του ελεγκτή είναι (Λουμιώτης & Τζίφας, Βασικές οδηγίες εφαρμογής Διεθνών Προτύπων Ελέγχου, 2018):

Η απόκτηση επαρκών και κατάλληλων αλλά και αξιόπιστων ελεγκτικών τεκμηρίων κατά την εκτέλεση ουσιαστικών αναλυτικών διαδικασιών.

Ο σχεδιασμός και η εκτέλεση κοντά στην ολοκλήρωση του ελέγχου αναλυτικών διαδικασιών που συμβάλλουν στη διαμόρφωση ενός γενικού συμπεράσματος σχετικά με το αν οι οικονομικές καταστάσεις είναι συνεπείς με τη γνώση του ελεγκτή σχετικά με την ελεγχόμενη οικονομική μονάδα.



## 5.7 ΔΠΕ 530 – Δειγματοληψία ελέγχου

Το εν λόγω Πρότυπο βρίσκει εφαρμογής στις περιπτώσεις εκείνες που ο ελεγκτής έχει ήδη αποφασίσει πως θα κάνει χρήση της ελεγκτικής δειγματοληψίας για την εκτέλεση των ελεγκτικών διαδικασιών που αφορούν τον έλεγχο. Το Πρότυπο αναφέρεται στη χρήση από μέρους της ελεγκτικής ομάδας στατιστικής ή μη στατιστικής δειγματοληψίας, τόσο κατά τον σχεδιασμό όσο και κατά την επιλογή του δείγματος ελέγχου, τη διενέργεια ελέγχων δικλίδων και αναλυτικών ελέγχων, όπως και την αξιολόγηση των αποτελεσμάτων από το δείγμα που επέλεξε.

Στο πλαίσιο του εν λόγω προτύπου, σκοπός του ελεγκτή που διενεργεί τον έλεγχο είναι η παροχή εύλογης βάσης κατά τη χρήση ελεγκτικής δειγματοληψίας, ώστε να είναι σε θέση να εξάγει ασφαλή συμπεράσματα αναφορικά με τον πληθυσμό, από τον οποίο και επέλεξε το δείγμα προς έλεγχο.



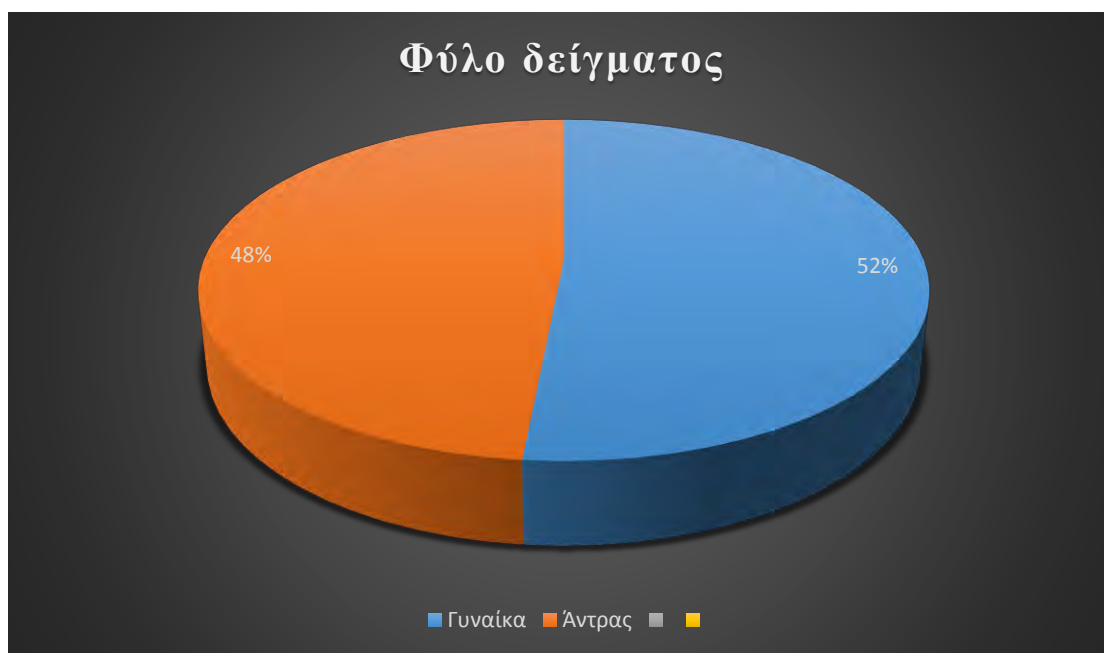
## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

### ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ

Στο παρόν κεφάλαιο της εργασίας παρατίθενται οι πληροφορίες που αντλήθηκαν από την έρευνα που έλαβε χώρα με τη βοήθεια της δομημένης συνέντευξης.

Οι πρώτες πληροφορίες που παρουσιάζονται αφορούν τα δημογραφικά χαρακτηριστικά του δείγματος και σχετίζονται με το φύλο.

- **Δημογραφικά Χαρακτηριστικά Δείγματος**



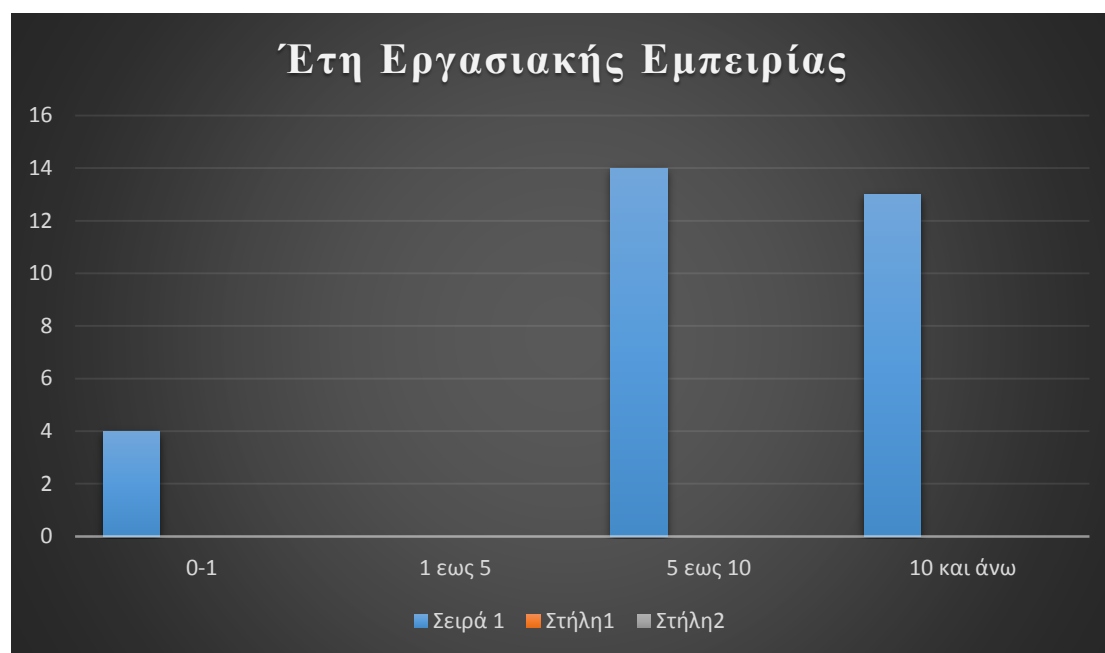
*Figure 1: Φύλο*

Από το ανωτέρω γράφημα που παριστάνει μια πίτα παρατηρούμε πως το μεγαλύτερο ποσοστό του δείγματος αποτέλεσαν οι γυναίκες με ποσοστό 52% και εκφρασμένο σε απόλυτα νούμερα 17, ενώ ποσοστό ίσο με 48% αποτέλεσαν οι άντρες και εκφρασμένο σε απόλυτα νούμερα 16. Θα λέγαμε πως περιμένει κανείς στο



συγκεκριμένο επάγγελμα να επικρατεί ανδροκρατία, εντούτοις όμως βλέπουμε πως στο συγκεκριμένο δείγμα κυριαρχούν σε απόλυτα νούμερα οι γυναίκες.

Στη συνέχεια παρουσιάζονται τα γραφήματα που αφορούν την εργασιακή εμπειρία των συμμετεχόντων στην έρευνα και την θέση που έχουν στην εταιρεία που απασχολούνται .



*Figure 2: Έτη Εργασιακής Εμπειρίας*

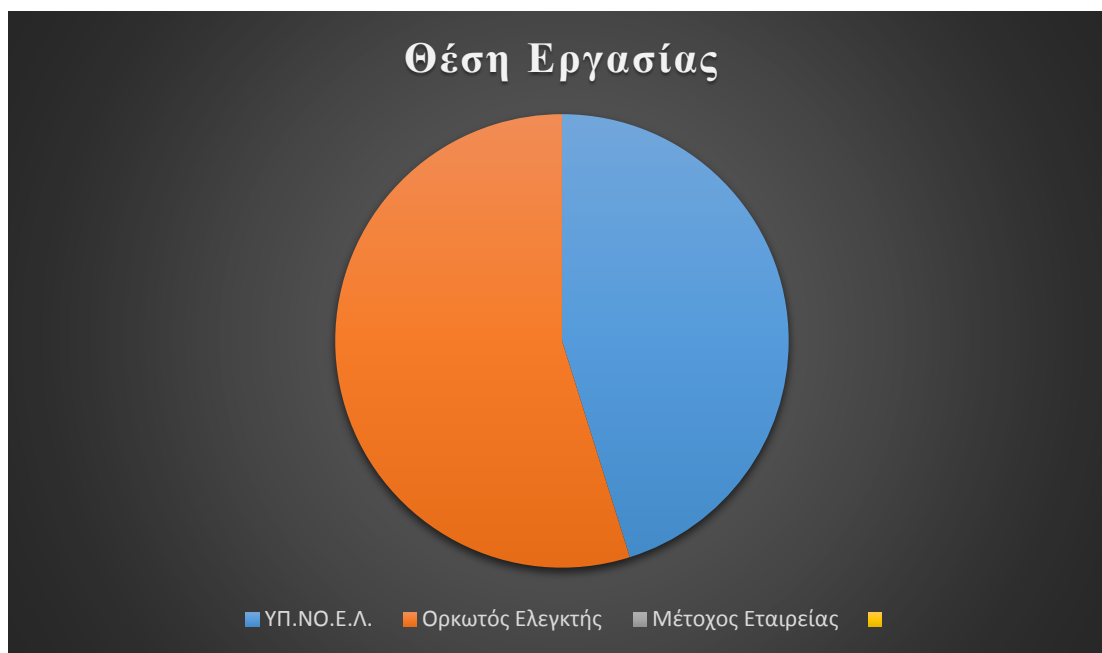
Από το ανωτέρω γράφημα καθίσταται σαφές το γεγονός πως ένα μικρό μέρος του δείγματος δεν διαθέτει καθόλου ή πολύ μικρή εργασιακή εμπειρία. Σε απόλυτα νούμερα η πρώτη κατηγορία του δείγματος με εμπειρία από 0-1 έτος αποτελεί ένα πολύ μικρό μέρος του δείγματος που αντιστοιχεί σε 4 συμμετέχοντες. Στη συνέχεια, την κατηγορία 1-5 έτη προϋπηρεσίας δεν παρουσιάζει συχνότητα, ενώ τα μεγαλύτερα ποσοστά έχουν οι κατηγορίες των 5-10 έτη προϋπηρεσίας, κατηγορία η οποία αποτελείται από 14 συμμετέχοντες και τέλος η κατηγορία 10 έτη και άνω που αποτελείται από 13 συμμετέχοντες. Το γεγονός αυτό μας βοηθά να καταλήξουμε στο συμπέρασμα πως οι ορκωτοί και επαγγελματίες του κλάδου που έλαβαν μέρος στην έρευνα διαθέτουν αρκετά μεγάλη εμπειρία ώστε να απαντήσουν αξιόπιστα στις



ερωτήσεις της συνέντευξης, αλλά και να αξιολογήσουν στη συνέχεια την σημασία των ελεγκτικών τεκμηρίων.

Στη συνέχεια το επόμενο γράφημα δείχνει τις θέσεις εργασίας στις οποίες απασχολούνται οι συμμετέχοντες στην έρευνα. Οι επιλογές προς απάντηση από μέρους των συμμετεχόντων ήταν οι ακόλουθες:

1. Υποψήφιος Νόμιμος Ελεγκτής Λογιστικής
2. Ορκωτός Ελεγκτής
3. Μέτοχος Ελεγκτικής Εταιρείας



*Figure 3: Θέση Εργασίας*

Από τα στοιχεία του ανωτέρω διαγράμματος καθίσταται σαφές πως το μεγαλύτερο μέρος του δείγματος αποτελούν οι επαγγελματίες Ορκωτοί ελεγκτές, ενώ έπονται αυτών οι υποψήφιοι νόμιμοι ορκωτοί. Τα στοιχεία ανταποκρίνονται σαφώς στις απαντήσεις που έδωσαν οι συμμετέχοντες και βάσει της εργασιακής τους εμπειρίας.

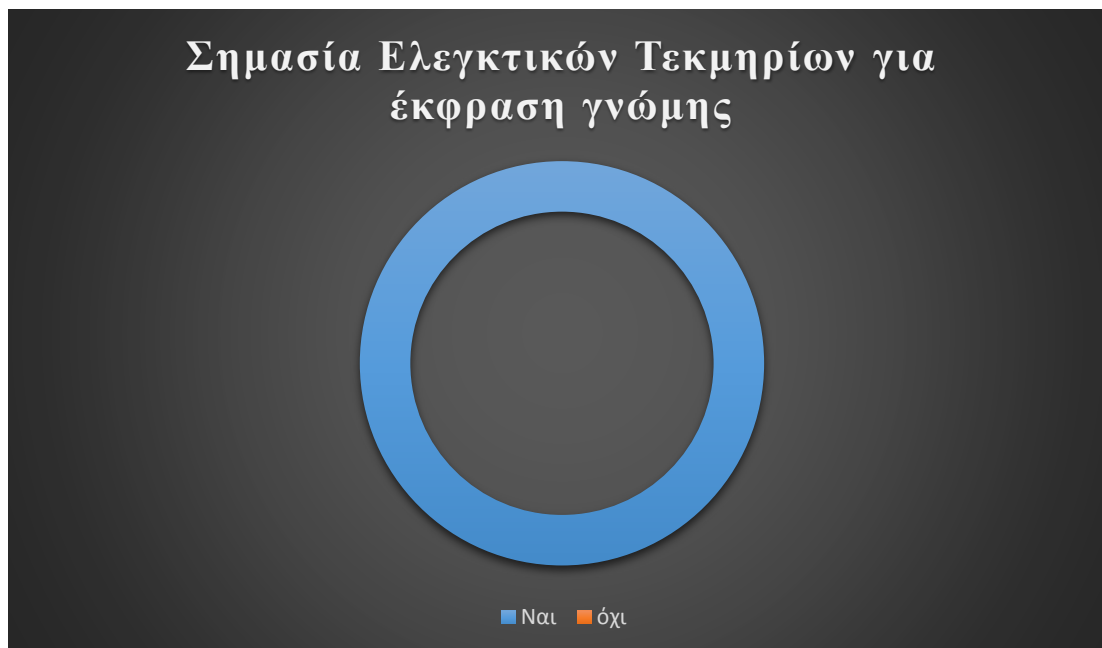
Στη συνέχεια, το διάγραμμα παρουσιάζει τις απαντήσεις που έδωσε το δείγμα αναφορικά με ορισμένες ερωτήσεις που ετέθησαν και αφορούν τα ελεγκτικά τεκμήρια και τη σημαντικότητα αυτών. Έτσι το πρώτο γράφημα που ακολουθεί απαντά στην ερώτηση σχετικά με το αν το δείγμα θεωρεί απαραίτητα τα ελεγκτικά τεκμήρια για την ολοκλήρωση του εξωτερικού ελέγχου. Οι απαντήσεις που μπορούσαν να δοθούν ήταν είτε ναι είτε όχι.



*Figure 4: Σημασία Ελεγκτικών Τεκμηρίων για την ολοκλήρωση του ελέγχου*

Αδιαμφισβήτητα δεν θα μπορούσε να έχει διαμορφωθεί διαφορετικά το δείγμα της έρευνας, παρά σε απόλυτο ποσοστό 100% το δείγμα απάντησε πως θεωρεί σημαντικά τα ελεγκτικά τεκμήρια για την ολοκλήρωση του ελέγχου.

Η επόμενη ερώτηση απαντά στο ερώτημα αναφορικά με το αν τα ελεγκτικά τεκμήρια θεωρούνται σημαντικά και απαραίτητα για την έκφραση γνώμης από μέρους των ορκωτών ελεγκτών. Οι απαντήσεις φαίνονται στο ακόλουθο γράφημα.



*Figure 5: Σημασία ελεγκτικών τεκμηρίων για έκφραση γνώμης*

Και από το ανωτέρω γράφημα λαμβάνουμε μια άκρως αναμενόμενη απάντηση από μέρους του δείγματος που συμμετείχε στην έρευνα. Το δείγμα της έρευνας σε απόλυτο ποσοστό 100% θεωρεί σημαντικά και απαραίτητα τα ελεγκτικά τεκμήρια για την έκφραση γνώμης. Στη συνέχεια και στην ερώτηση που τέθηκε αναφορικά με τον βαθμό σημαντικότητας των ελεγκτικών τεκμηρίων το σύνολο του δείγματος απάντησε με τη μέγιστη δυνατή κλίμακα, δηλαδή “ πάρα πολύ” όσον αφορά τη σημασία των ελεγκτικών τεκμηρίων.

Οι δύο αυτές ερωτήσεις συνδυαστικά μας υποδηλώνουν την βαρύνουσα σημασία των ελεγκτικών τεκμηρίων για τη διενέργεια του ελέγχου και τελικά την έκφραση γνώμης από μέρους της ελεγκτικής ομάδας που διενήργησε τον έλεγχο.

Στη συνέχεια, το επόμενο γράφημα μελετά το πόσο σημαντικά θεωρούνται τα ελεγκτικά τεκμήρια από μέρους των συμμετεχόντων του ελεγκτικού επαγγέλματος για τη λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου.

Και πάλι όπως φαίνεται από το κάτωθι γράφημα κατά απόλυτα ποσοστά οι συμμετέχοντες θεωρούν ότι τα ελεγκτικά τεκμήρια κατέχουν ιδιαίτερη σημασία και για

τον εσωτερικό έλεγχο. Άξιο σχολιασμού είναι το γεγονός πως στις ανωτέρω τρεις ερωτήσεις δεν υπάρχει ούτε μια απόκλιση από μέρους των συμμετεχόντων αναφορικά με τη διαφοροποίηση της άποψης τους από το σύνολο σχετικά με τη σημασία των τεκμηρίων.



*Figure 6: Σημασία ελεγκτικών τεκμηρίων για εσωτερικό έλεγχο*

Στη συνέχεια, οι συμμετέχοντες κλήθηκαν να απαντήσουν σε μια ανοιχτού τύπου ερώτηση αναφορικά με το ποιες θεωρούν τις βασικότερες πηγές άντλησης ελεγκτικών τεκμηρίων. Κάποιες από τις πιο συχνά δοθείσες απαντήσεις είναι οι ακόλουθες:

- Φυσικά τεκμήρια, παραστατικά, επιβεβαιωτικές επιστολές
- Εσωτερικές δικλίδες, πρωτότυπα στοιχεία
- Βασικά λογιστικά στοιχεία,
- επαληθεύσεις και διαβεβαιώσεις,
- Φυσικές καταμετρήσεις.



## ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

### “Ο ΡΟΛΟΣ ΚΑΙ Η ΣΗΜΑΣΙΑ ΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΙΚΩΝ ΤΕΚΜΗΡΙΩΝ ΣΤΟΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟ ΚΑΙ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟ”

---

Αντίστοιχα, στην ανοιχτού τύπου ερώτηση αναφορικά με το ποιος είναι ο αποτελεσματικότερος τρόπος συλλογής αποδεικτικών στοιχείων, οι απαντήσεις κυμάνθηκαν ως εξής:

- Καταμέτρηση,
- επιθεώρηση
- επιβεβαιωτικές επιστολές
- καταμέτρηση ταμείου
- επιστολές
- εφαρμογή και τήρηση ελεγκτικών διαδικασιών-αποστολή επιβεβαιωτικών επιστολών σε τρίτους

Στη συνέχεια οι επόμενες ερωτήσεις ήταν ερωτήσεις κλίμακας, στις οποίες οι απαντήσεις δομούνται από καθόλου έως και πάρα πολύ.

Η πρώτη από τις ακόλουθες ερωτήσεις αφορούσε την αξιολόγηση του βαθμού στον οποίο η συλλογή των ελεγκτικών τεκμηρίων εξαρτάται από την κρίση του ελεγκτή.

Η δεύτερη αφορούσε τον βαθμό στον οποίο οι συμμετέχοντες θεωρούν αξιόπιστα τα ελεγκτικά τεκμήρια που αντλούνται από τον εσωτερικό έλεγχο.

Και τέλος, η τρίτη ερώτηση σχετίζονταν με την αξιοπιστία των ελεγκτικών τεκμηρίων και έκανε αναφορά στον βαθμό κατά τον οποίο εξαρτάται η αξιοπιστία των ελεγκτικών τεκμηρίων από τη λειτουργικότητα των εσωτερικών δικλίδων.

Τα αποτελέσματα των ερωτήσεων παρουσιάζονται στο ακόλουθα γράφημα συγκεντρωτικά.

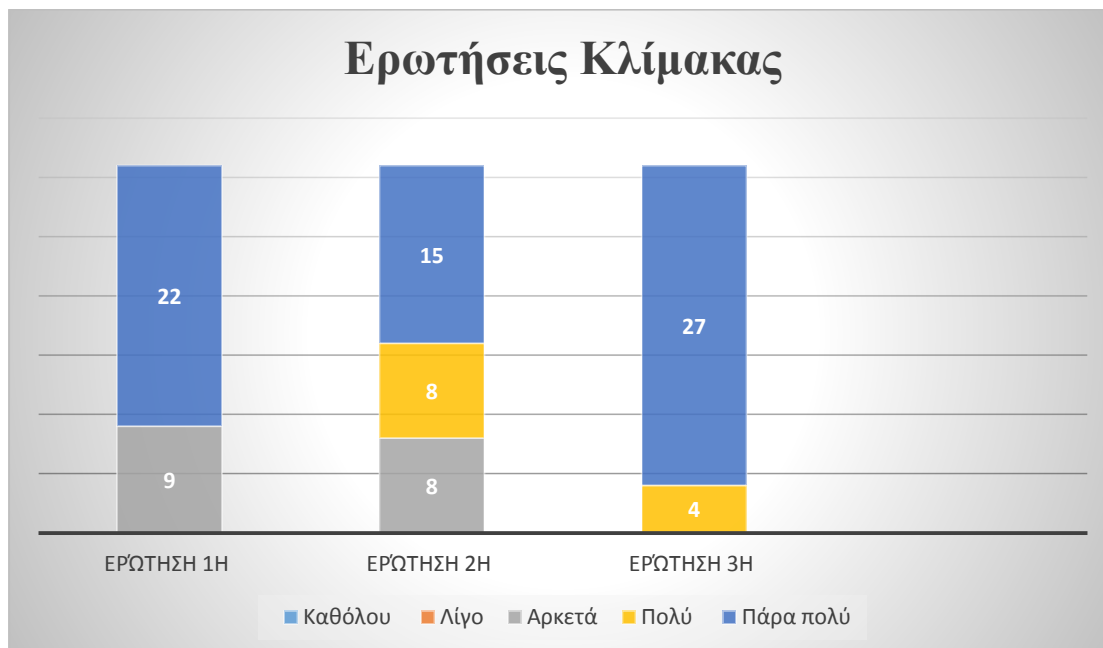


Figure 7: Ερωτήσεις Κλίμακας

Από τα στοιχεία που παρουσιάζονται στον ανωτέρω πίνακα φαίνονται οι απαντήσεις που έδωσαν οι συμμετέχοντες αναφορικά με τις ανωτέρω τρεις ερωτήσεις. Από τα στοιχεία του γραφήματος φαίνεται πως στην πρώτη ερώτηση η συλλογή των ελεγκτικών τεκμηρίων εξαρτάται σε πολύ μεγάλο βαθμό από την κρίση του ελεγκτή που διενεργεί τον έλεγχο. Οι απαντήσεις που δόθηκαν σε αυτή την κλίμακα ήταν 22 από το σύνολο των 31. Ένα μικρότερο δείγμα του συνόλου απάντησε πως η συλλογή των ελεγκτικών τεκμηρίων εξαρτάται σε αρκετό βαθμό από την κρίση του ελεγκτή που διενεργεί τον έλεγχο.

Στην δεύτερη ερώτηση αναφορικά με τον βαθμό αξιοπιστίας των ελεγκτικών τεκμηρίων που αντλούνται από τον εσωτερικό έλεγχο υπάρχει μεγαλύτερη “ποικιλία” απαντήσεων, με το μεγαλύτερο μέρος του δείγματος να θεωρεί πως εξαρτάται σε μεγάλο βαθμό, ενώ ένα μικρότερο να θεωρεί πως εξαρτάται πολύ ή μέτρια.

Αντίστοιχα για την τρίτη ερώτηση αναφορικά με την αξιοπιστία των τεκμηρίων και τη σχέση τους με τις δικλίδες, το μεγαλύτερο μέρος του συνόλου απάντησε πάρα πολύ, ενώ μόλις 4 απόψεις διαφοροποιήθηκαν ως “πολύ”.





## ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

### “Ο ΡΟΛΟΣ ΚΑΙ Η ΣΗΜΑΣΙΑ ΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΙΚΩΝ ΤΕΚΜΗΡΙΩΝ ΣΤΟΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟ ΚΑΙ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟ”

Ο παρακάτω πίνακας παρουσιάζει τα αποτελέσματα που εξήχθησαν από την εισαγωγή των πληροφοριών που συλλέχθηκαν με τη βοήθεια της δομημένης συνέντευξης και την εισαγωγή τους στο πρόγραμμα E-views.

Πίνακας 1: Παλινδρόμηση

Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
C	-3.854651	0.902370	-4.271698	0.0002
EXPERIENCE	-0.302326	0.091853	-3.291403	0.0030
OPTION_OPINION	1.156977	0.072756	15.90220	0.0000
ADD_INFO_FULFIL	0.883721	0.150715	5.863527	0.0000
CREDIBILITY_ONLY_EXTERNA	-0.790698	0.152853	-5.172935	0.0000
POSITION_1	-0.558140	0.201401	-2.771281	0.0104
R-squared	0.934856	Mean dependent var	4.225806	
Adjusted R-squared	0.921827	S.D. dependent var	0.844972	
S.E. of regression	0.236250	Akaike info criterion	0.124131	
Sum squared resid	1.395349	Schwarz criterion	0.401677	
Log likelihood	4.075968	Hannan-Quinn criter.	0.214604	
F-statistic	71.75269	Durbin-Watson stat	2.619380	
Prob(F-statistic)	0.000000			

Πηγή: Σύνταξη από την συγγραφέα

Τόσο το R όσο και το R<sup>2</sup> διαμορφώνονται αρκετά ψηλά γεγονός πως δείχνει τη σχέση μεταξύ των ανεξάρτητων μεταβλητών του δείγματος και της εξαρτημένης μεταβλητής.

Προς αυτό πρέπει να αναφερθεί πως η εξαρτημένη μεταβλητή ήταν η σημαντικότητα των ελεγκτικών τεκμηρίων, ενώ ως ανεξάρτητες μεταβλητές χρησιμοποιήθηκαν η εμπειρία των συμμετεχόντων στην έρευνα, η κρίση του ελεγκτή προς συλλογή των ελεγκτικών τεκμηρίων, η χρήση επιβεβαιωτικών πληροφοριών προκειμένου να θεωρηθούν τα τεκμήρια επαρκή και η πηγή απόκτησης των ελεγκτικών τεκμηρίων.



## ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Από την μελέτη που πραγματοποιήθηκε ανωτέρω κατέστη σαφές το γεγονός πως τα ελεγκτικά τεκμήρια αποτελούν από τα πιο σημαντικά στοιχεία για τη διενέργεια και την επιτυχή ολοκλήρωση του ελέγχου από μέρους της ελεγκτικής ομάδας. Η αποτελεσματικότητα του συστήματος εσωτερικού ελέγχου προσδίδει αξία και στον εξωτερικό έλεγχο, καθώς ούσα αποτελεσματική είναι σε θέση να προσφέρει κατάλληλα και επαρκή ελεγκτικά τεκμήρια στον εξωτερικό έλεγχο προς διεκπεραίωση του ελεγκτικού έργου.

Τα ελεγκτικά τεκμήρια είναι ποικίλα, όμως η πηγή άντλησης αυτών και η φύση τους είναι το στοιχείο εκείνο που τα κάνει να είναι αξιόπιστα και χρήσιμα στον έλεγχο.

Από την ανωτέρω μελέτη και την έρευνα που έλαβε χώρα με τη βοήθεια της δομημένης συνέντευξης προκύπτουν αξιόλογα συμπεράσματα αναφορικά με τα ελεγκτικά τεκμήρια και τη σημαντικότητα αυτών τόσο στον εσωτερικό όσο και στον εξωτερικό έλεγχο.

Πιο συγκεκριμένα, το σύνολο των συμμετεχόντων θεωρεί τα ελεγκτικά τεκμήρια μείζονος σημασίας για την ολοκλήρωση τόσο του εσωτερικού όσο και του εξωτερικού ελέγχου. Προς αυτό σημαντική θεωρεί τη χρήση των ελεγκτικών τεκμηρίων και στην έκφραση γνώμης, που ουσιαστικά σηματοδοτεί την ολοκλήρωση του εξωτερικού ελέγχου.

Η έρευνα και τα αποτελέσματα που προκύπτουν από αυτή καθιστά σαφή τον ρόλο των ελεγκτικών τεκμηρίων τόσο για τον εσωτερικό όσο και τον εξωτερικό έλεγχο και για τον λόγο αυτό η προσεκτική και εστιασμένη συλλογή τους καθίσταται μια άκρως σημαντική διαδικασία για τους επαγγελματίες που είναι επιφορτισμένοι με το έργο του ελέγχου, είτε αυτό αφορά τον εσωτερικό είτε τον εξωτερικό έλεγχο.



## ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ

Η παρούσα εργασία μελέτησε τη σπουδαιότητα των ελεγκτικών τεκμηρίων για την διενέργεια του εσωτερικού, αλλά και του εξωτερικού ελέγχου. Για την αξιολόγηση των ελεγκτικών τεκμηρίων και τη χρησιμότητα αυτών χρησιμοποιήθηκε η μέθοδος της δομημένης συνέντευξης, η οποία και απαντήθηκε από επαγγελματίες του ελεγκτικού χώρου.

Στη βάση αυτή τροφή για μελλοντική έρευνα θα μπορούσε να αποτελέσει η μελέτη της χρησιμότητας των τεκμηρίων που προέρχονται από τον εσωτερικό έλεγχο και η αξιοπιστία αυτών. Σκοπός του εσωτερικού ελέγχου αποτελεί σαφώς η ορθή και διαφανής λειτουργία των συστημάτων και τμημάτων της οικονομικής οντότητας, όμως πολλές φορές το τμήμα εσωτερικού ελέγχου δεν διενεργεί ορθά την σκοπιμότητά του ή διαστρεβλώνει την πραγματικότητα ώστε να παρουσιάσει ωραιοποιημένα τα αποτελέσματα και τελικά να παραποιήσει την χρηματοοικονομική αναφορά εξαπατώντας τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων. Πόσο αξιόπιστο λοιπόν είναι το τμήμα εσωτερικού ελέγχου και πόσο “ τυφλά” πρέπει να χρησιμοποιείται από μέρους του εξωτερικού ελέγχου το υλικό που συλλέγεται από τον εσωτερικό έλεγχο. Με ποιον τρόπο μπορεί να διασφαλιστεί η ποιότητα των πληροφοριών που προέρχονται από τον εσωτερικό έλεγχο και τι δικλείδες ασφαλείας υπάρχουν στην κατεύθυνση αυτή;



## Βιβλιογραφία

- AICPA. (1995). *Ετήσια έκδοση Ινστιτούτου Αμερικάνων Ορκωτών Λογιστών*. Αμερική.
- Alabede, J. (2012). The role, compromise and problems of the external auditor in corporate governance. *Research Journal of Finance and Accounting*,, 114-126.
- Baude, J. (1996). «Ελεγκτική-Λογιστικοί Έλεγχοι κι Πραγματογνωμοσύνη. Β' τόμος σειράς Εγκυκλοπαίδεια του Λογιστού: σελ. 43-44.
- Bostick, L., & Luehting, M. (2007). Auditors' Responsibilities Formalized Under SAS 109 Understanding Risks Associated with the Legal and Regulatory Environment. *The CPA Journal*,, 77(2 ), σσ. pp. 23-27.
- Carmichael, P., & Willingham J. (1989). *Auditing Concepts and Methods*. N. Jersey.
- Chambers, A. (1983). *Internal Auditing*. London.
- Colbert, L. J. (2002). “Corporate governance: Communications from internal and external auditor”. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 17(No. 3), pp.147-152.
- H., D., C., H., & M, W. (2006). ‘The Reputational Penalty for Aggressive Accounting: Earnings Restatements and Management Turnover’. *The Accounting Review*,, 83-112.
- Johnson, K. P., & Jaenicke H.R. (1980). *"Evaluating Internal Control*. N. York .
- Karagiorgos, T., Eleftheriadis, I., & Christodoulou, P. (2009). Efficient Risk Management and Internal Audit. *International Journal of Management Research and Technology*, 429-436.
- Lemon, M., & Tatum, K. . (2003 ). Internal Auditing’s systematic disciplined process. *The Institute of Internal Auditors Research Foundation*,, σ. pp. 65.
- Miller, M., & Bailey, L. (1989). Comprehensive GAAS Guide 1989. *Harcourt Brace Jovanovich*, , σ. PP. 55.



- Zakari, M., & Nassr, Saleh Mohamad Ahmad. (2014). The Role of Audit Evidence Source in Enhancing the Quality and Reliability of Libyan Auditor's Report. *Rev. Integr. Bus. Econ. Res*, 3(1).
- Αληφαντής, Γ. (2019). *Ελεγκτική*. Έκδοση 4η, Διπλογραφία.
- Αληφαντής, Γ. (2019). *Μάθημα 5ο Ελεγκτική μαρτυρία - Καταστροφή ακαταλλήλων αποθεμάτων- Εισαγωγή στην Ελεγκτική - Ελεγκτική μαρτυρία ΔΠΕ 500*. Πειραιάς: Πανεπιστήμιο Πειραιά.
- Γρηγοράκος, Θ. (1989). *Γενικές Αρχές Ελεγκτικής*. Αθήνα.
- Ζαφειράκου, Η., & Ταχυνάκης, Π. . (2007). *Ο εσωτερικός έλεγχος των ελληνικών επιχειρήσεων: Εμπειρική προσέγγιση* (Τόμ. 57). Σπουδαί.
- Λουμιώτης, Β. (n.d.). *Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου*. Αθήνα : ΙΕΣΟΕΛ.
- Λουμιώτης, Β., & Τζίφας, Β. (2018). *Βασικές οδηγίες εφαρμογής Διεθνών Προτύπων Ελέγχου* . Αθήνα: 2η Έκδοση, Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών .
- Νεγκάκης, Χ., & Ταχυνάκης, Π. (2013). *Σύγχρονα Θέματα Ελεγκτικής και Εσωτερικού Ελέγχου Σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου*. Αθήνα: Εκδόσεις διπλογραφία.
- Παπαδόπουλος, Α. Γ. (2014). Συνέντευξη και Παρατήρηση. pp. 1-8. Ανάκτηση από [http://sociology.soc.uoc.gr/pegasoc/wp-content/uploads/2014/10/Γ\\_β-Παδόπουλος\\_A-1.pdf](http://sociology.soc.uoc.gr/pegasoc/wp-content/uploads/2014/10/Γ_β-Παδόπουλος_A-1.pdf)
- Παπάς, Α. (1999). *Εισαγωγή στην Ελεγκτική*. Αθήνα: Εκδόσεις Ευγενίου Μπένου.
- Παπαστάθης, Π. Σ. (2003). *Ο Σύγχρονος Εσωτερικός Έλεγχος στις επιχειρήσεις-οργανισμούς και η πρακτική εφαρμογή του*. Τόμος Α΄ - Β΄ Αθήνα.
- Σιώτης, Θ., & Ζωίτσας, Α. (2009). *Σύγχρονη ελεγκτική*. σελ. 11.
- ΣΟΛ, Σ. Ο. (1989). *Ελεγκτικές Οδηγίες Νο 1-12 της Ευρωπαϊκής Ομοσπονδίας Ελεγκτών* (Τόμ. Νο 1-12). Σώμα Ορκωτών Λογιστών Τεχνικό Γραφείο.



Σταυρόπουλος, Α. (2005). *Ελεγκτική*. Θεσσαλονίκη.

Τσακλάγκανος, Α. (1999). *Ελεγκτική*. Εκδοτικός Οίκος Αδερφών Κυριακίδη Α.Ε.

ΦΕΚ. (n.d.). *ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΚΑΙ ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ ΔΙΚΑΙΩΝ ΠΟΙΟΤΗΤΑΣ*. Τεύχος Δεύτερο. Ανάκτηση από <https://www.taxheaven.gr/pagesdata/DPEDPDP.pdf>

Ψαθάς, Α. (2001). *Απαιτείται αξιόπιστος εσωτερικός έλεγχος*. Το βήμα.



## ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

Στο παρόν παράρτημα παρατίθεται το έντυπο ενημέρωσης και συγκατάθεσης συμμετοχής στην έρευνα και στη συνέχεια παραθέτονται οι ερωτήσεις της δομημένης συνέντευξης.

### ΕΝΤΥΠΟ ΕΝΗΜΕΡΩΣΗΣ ΣΥΜΜΕΤΟΧΗΣ ΣΤΗΝ ΕΡΕΥΝΑ

*Αγαπητέ συμμετέχοντα,*

Ονομάζομαι Αντιγόνη Χαϊντίνη και είμαι μεταπτυχιακή φοιτήτρια του Πανεπιστημίου Θεσσαλίας του Προγράμματος Μεταπτυχιακών Σπουδών “*Ελεγκτική και Λογιστική*” του τμήματος Οικονομικών Σπουδών.

Θα ήθελα να σας ζητήσω, αν σας είναι εφικτό να λάβετε μέρος στην έρευνα που ενεργών και να απαντήσετε στις ερωτήσεις της δομημένης συνέντευξης. Θα ήθελα να σας ενημερώσω πως το ερωτηματολόγιο είναι ανώνυμο, γεγονός που σημαίνει πως δεν θα μπορεί κανείς να γνωρίζει τις απαντήσεις σας ούτε και την συμμετοχή σας!

Θα ήθελα να σας ενημερώσω αρχικά για τον σκοπό της έρευνας που αποτελεί η διερεύνηση του ρόλου των ελεγκτικών τεκμηρίων τόσο για τον εσωτερικό όσο και για τον εξωτερικό έλεγχο.

Έχετε την επιλογή να μην λάβετε μέρος στην έρευνα αν δεν το επιθυμείτε, όπως και να μην δώσετε απάντηση σε κάποια ερώτηση.

Οι απαντήσεις σας θα χρησιμοποιηθούν για τους σκοπούς μόνο της παρούσας έρευνας.

Για οποιαδήποτε απορία σας δημιουργηθεί, σας παρακαλώ να μη διστάσετε να με ρωτήσετε.

***ΣΑΣ ΕΥΧΑΡΙΣΤΩ ΠΟΛΥ ΓΙΑ ΤΗ ΣΥΜΜΕΤΟΧΗ ΣΑΣ!!!***

Αντιγόνη Χαϊντίνη.

### ΣΥΜΜΕΤΟΧΗ ΣΕ ΕΡΕΥΝΑ ΜΕ ΤΙΤΛΟ



## ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

### “Ο ΡΟΛΟΣ ΚΑΙ Η ΣΗΜΑΣΙΑ ΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΙΚΩΝ ΤΕΚΜΗΡΙΩΝ ΣΤΟΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟ ΚΑΙ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟ”

---

### “ Ο ΡΟΛΟΣ ΚΑΙ Η ΣΗΜΑΣΙΑ ΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΙΚΩΝ ΤΕΚΜΗΡΙΩΝ ΣΤΟΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟ ΚΑΙ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟ”



ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ  
ΘΕΣΣΑΛΙΑΣ

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΤΜΗΜΑ

Π.Μ.Σ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ & ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ

ΑΝΤΙΓΟΝΗ ΧΑΪΝΤΙΝΗ

Τηλ. Επικοινωνίας 69.....

---

*Παρακαλώ συμπληρώστε στο κατάλληλο κουτί.*

#### 1. Φύλο

Γυναίκα ☐ Άντρας ☐

#### 2. Έτη εργασιακής Εμπειρίας

0-1 ☐ 1-5 ☐ 5-10 ☐ 10 και άνω ☐

#### 3. Θέση εργασίας

Υποψήφιος Νόμιμος Ελεγκτής Λογιστικής ☐

Ορκωτός Ελεγκτής ☐

Μέτοχος Ελεγκτικής Εταιρείας ☐

#### 4. Θεωρείτε απαραίτητα τα ελεγκτικά τεκμήρια για την ολοκλήρωση του εξωτερικού ελέγχου;

Ναι ☐ Όχι ☐

#### 5. Θεωρείτε απαραίτητα τα ελεγκτικά τεκμήρια για την έκφραση γνώμης;





## ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

### “Ο ΡΟΛΟΣ ΚΑΙ Η ΣΗΜΑΣΙΑ ΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΙΚΩΝ ΤΕΚΜΗΡΙΩΝ ΣΤΟΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟ ΚΑΙ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟ”

---

Ναι ☐ Όχι ☐

**6. Πόσο σημαντικά θεωρείτε τα ελεγκτικά τεκμήρια για την έκφραση γνώμης;**

Καθόλου ☐ Λίγο ☐ Αρκετά ☐ Πολύ ☐ Πάρα πολύ ☐

**7. Είναι απαραίτητα τα ελεγκτικά τεκμήρια για τον εσωτερικό έλεγχο;**

Ναι ☐ Όχι ☐

**8. Ποιες οι βασικότερες κατηγορίες ελεγκτικών τεκμηρίων που χρησιμοποιούνται στον εξωτερικό έλεγχο;**

A. ....

B. ....

Γ. ....

Δ. ....

E. ....

**9. Πόσο εξαρτάται η επιλογή και συλλογή ελεγκτικών τεκμηρίων από την κρίση του ελεγκτή;**

Καθόλου ☐ Λίγο ☐ Αρκετά ☐ Πολύ ☐ Πάρα πολύ ☐

**10. Πόσο αξιόπιστα είναι τα ελεγκτικά τεκμήρια που αντλούνται από τον εσωτερικό έλεγχο;**

Καθόλου ☐ Λίγο ☐ Αρκετά ☐ Πολύ ☐ Πάρα πολύ ☐

**11. Πόσο εξαρτάται η αξιοπιστία των ελεγκτικών τεκμηρίων από τη λειτουργικότητα των εσωτερικών δικλίδων;**

Καθόλου ☐ Λίγο ☐ Αρκετά ☐ Πολύ ☐ Πάρα πολύ ☐

**12. Αποτελούν τα ελεγκτικά τεκμήρια μόνο ενδείξεις;**



## ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

### “Ο ΡΟΛΟΣ ΚΑΙ Η ΣΗΜΑΣΙΑ ΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΙΚΩΝ ΤΕΚΜΗΡΙΩΝ ΣΤΟΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟ ΚΑΙ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟ”

---

Ναι ☐ Όχι ☐

**13. Ποιος ο αποτελεσματικότερος τρόπος συλλογής κατάλληλων και επαρκών  
ελεγκτικών τεκμηρίων;**

A. ....

B. ....

**14. Απαιτούνται επιβεβαιωτικές και υποστηρικτικές πληροφορίες προκειμένου  
να θεωρηθούν τα ελεγκτικά τεκμήρια επαρκή;**

Καθόλου ☐ Λίγο ☐ Αρκετά ☐ Πολύ ☐ Πάρα πολύ ☐

**15. Για να είναι αξιόπιστα τα ελεγκτικά τεκμήρια πρέπει να αποκτώνται από  
εξωτερική και μόνο πηγή;**

Ναι ☐ Όχι ☐